

Державний вищий навчальний заклад
«Українська академія банківської справи Національного банку України»
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

к.е.н., доцент

_____ Ю.Б.Слободяник

« ____ » _____ 2010 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА
на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня магістр
за спеціальністю 8.050106 “Облік і аудит”

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В
БДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Виконав студент 6 курсу, група – МОА-51 _____ ОЛІЙНИК О.В.

« ____ » _____ 2010 р.

Керівник дипломної роботи _____ Скорба О.А.

« ____ » _____ 2010 р.

Суми – 2010

ЗМІСТ

ВСТУП.....	
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ МЕТОДИКИ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	
1.1 Економічна сутність та значення фінансової звітності.....	
1.2 Нормативно-правове забезпечення методики складання фінансової звітності в бюджетних установах.....	
1.3 Види та особливості фінансової звітності в бюджетних установах.....	
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ, МЕТОДИКА ТА ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ ОХОРОНИ НАВКОЛИШНЬОГО ПРИРОДНОГО СЕРЕДОВИЩА У СУМСЬКІЙ ОБЛАСТІ	
2.1 Організаційно-економічна характеристика установи	
2.2 Організація складання фінансової звітності установи	
2.3 Методика складання фінансової звітності установи.....	
2.4 Особливості складання фінансової звітності установи.....	
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ ОХОРОНИ НАВКОЛИШНЬОГО ПРИРОДНОГО СЕРЕДОВИЩА У СУМСЬКІЙ ОБЛАСТІ	
3.1 Удосконалення плану рахунків, як основи складання фінансової звітності.....	
3.2 Удосконалення форм фінансової звітності установи.....	
3.3 Впровадження внутрішнього аудиту в управлінні.....	
ВИСНОВКИ.....	
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Перехід України до ринкових умов господарювання вимагає такої організації обліку, яка б забезпечувала учасників ринку необхідною бухгалтерською інформацією, дозволяла мати достовірні дані про власний майновий і фінансовий стан, результати діяльності відповідно до міжнародних стандартів. Одночасно з внутрішньою потребою та вимогами управління створюється великий пласт зовнішньої звітності. У процесі функціонування бюджетних установ та організацій виникає потік різнобічної інформації про їх діяльність, включаючи ті чи інші види обліку. Користувачами бюджетної звітності є уряд та урядові організації, громадськість, працівники, дійсні та потенційні інвестори, кредитори, постачальники, та інші заінтересовані особи.

Система бухгалтерського обліку виконання кошторису доходів і видатків передбачає суцільне безперервне відображення господарської діяльності бюджетних установ у первинному та поточному обліку. Інформація, що відображається в документах і реєстрах бухгалтерського обліку, носить дещо відокремлений характер і, з огляду на це, є складною для аналізу діяльності бюджетних установ. Безумовно, показники і дані зазначених етапів обліку потребують узагальнення. Зазначене завдання виконується на заключному, чи підсумковому, етапі бухгалтерського обліку – етапі складання бухгалтерської звітності. Висока відповідальність завершального етапу бухгалтерського обліку вимагає відповідного рівня організації зазначеного технологічного етапу – облікового процесу.

Складання звітності завершує повний цикл бухгалтерської обробки даних, які накопичуються в облікових реєстрах – специфічних матеріальних носіях бухгалтерської інформації (картки, меморіальні ордери, Книга-журнал Головна). Але при цьому в них відсутні затверджені кошторисом показники фінансування з бюджету. Для управління ж необхідна не тільки бухгалтерська, а й інша інформація, яка має подаватися в компактній формі,

зручній для перегляду і сприйняття людьми, які приймають управлінські рішення. Такою формою є бухгалтерська звітність.

Достовірна звітність також необхідна для успішного виконання показників бюджету як по доходах, так і по видатках, для своєчасного реагування на відхилення. Достовірність означає, що бухгалтерська звітність повинна давати вірне і повне уявлення про майновий та фінансовий стан установи, а також результати її діяльності. Достовірною вважається бухгалтерська звітність, сформульована та складена з урахуванням правил, встановлених нормативними актами системи нормативного регулювання. Слід зазначити, що при формуванні вимоги достовірності деякою мірою застосовується механічний підхід, оскільки для оцінки цієї вимоги знадобилося б узяти всі правила бухгалтерського обліку та проаналізувати, яким чином вони були б вжиті при складанні бухгалтерської звітності.

Проблемою методики складання фінансової звітності займалися багато науковців. Загальним питанням обліку і звітності присвячені праці Д.Л. Бандури, Н.М. Грабової, В.П. Завгороднього, М.В. Корягіна, В.І. Лемішовського, А.М. Марочкіної, Н.В. Чабанової, В.М. Шарманської та інших.

Плануванню, обліку, звітності та контролю у бюджетних установах багато уваги приділили В.Т. Александров, П.Й. Атамас, В. Бугаєнко, В.О. Вовк, О.І. Ворона, П.К. Германчук, Р.Т. Джога, В. Панкевич, В. Канєва, Ю.Д. Маляревський, Т.П. Остапчук, О.В. Охрімовський, П.Г. Петрашко, О.М. Петрик, Т.П. Романенко, І.І. Сахарцева, С.В. Свірко, О.В. Ситяшенко, М.П. Сінгаєвська, Т.М. Сторожук, І.Т. Ткаченко, І.В. Форкун, Й.С. Хижняк, А.О. Шишко та інші.

Ролі звітності у фінансовому менеджменті присвячені праці Є.О. Галушка, Л.Д. Сафонової, С.В. Свірка, В.М. Шелудька та інших. Інформаційним системам бухгалтерського обліку багато уваги приділено у працях Ф.Ф. Бутинця, Л.О. Ващенко та інших науковців.

І все ж, незважаючи на значущість проблеми удосконалення методики

складання фінансової звітності, вона й досі лишається недостатньо розробленою. Теоретична обґрунтованість окремих аспектів поняття фінансової звітності з метою її оптимізації є недосконалою і остаточно не проробленою. В Україні відчувається значний дефіцит досліджень, орієнтованих на оптимізацію фінансової звітності державних підприємств.

Розробка та впровадження ефективних методів формування оптимальної структури фінансової звітності державних підприємств дає можливість підвищення результативності прийняття управлінських рішень, орієнтованих на забезпечення фінансового функціонування державних підприємств.

Значимість і недостатня розробленість охарактеризованої проблематики, необхідність її вирішення з урахуванням специфіки державних підприємств, підкреслюють актуальність та визначають вибір теми дипломної роботи: «Методичні основи складання фінансової звітності в бюджетних установах».

Метою дипломної роботи є дослідження методичних підходів до організації складання фінансової звітності в бюджетних установах.

Відповідно до поставленої мети визначено основні завдання дипломної роботи:

- визначити економічну сутність та значення фінансової звітності;
- вивчити нормативно-правове забезпечення методики складання фінансової звітності в бюджетних установах;
- дослідити види та особливості фінансової звітності в бюджетних установах;
- провести аналіз організації, методики та особливостей складання фінансової звітності у Державному управлінні охорони навколишнього природного середовища у Сумській області;
- сформулювати шляхи удосконалення методики складання фінансової звітності у Державному управлінні охорони навколишнього природного середовища у Сумській області.

Предметом дослідження дипломної роботи є аналіз методичних основ складання фінансової звітності в бюджетних установах.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є облік і фінансова звітність Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області.

Джерелом інформації для аналізу методики складання фінансової звітності в Державному управлінні охорони навколишнього природного середовища у Сумській області виступили статутні документи підприємства, накази і розпорядження, посадові інструкції, бухгалтерська та фінансова звітність, примітки до бухгалтерської звітності, внутрішні звітні документи.

В ході дослідження широко використовувалися логічні й емпіричні методи пізнання методики складання фінансової звітності в бюджетних установах, а також методи порівняльного, факторного, проблемно-ситуаційного, статистичного аналізу, прогнозування економічних процесів, графоаналітичні й алгоритмічні методи відображення результатів досліджень.

Основні наукові та практичні результати дипломної роботи полягають у вивченні методичних положень складання фінансової звітності в бюджетних установах і практичному застосуванні набутих знань для визначення шляхів удосконалення методики складання фінансової звітності у Державному управлінні охорони навколишнього природного середовища у Сумській області.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ МЕТОДИКИ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1 Економічна сутність та значення фінансової звітності

Звітність – це облікові записи, які дають можливість проаналізувати господарську діяльність. Обліковий процес на кожному підприємстві закінчується складанням звітності на підставі об'єднання поточних даних для розрахунку економічних показників, необхідних для управління. Звітність становить основу інформаційного забезпечення аналізу фінансового стану підприємства [8].

Фінансова звітність – це сукупність форм звітності, складених на підставі даних фінансового обліку з метою надання користувачам узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також зміни в його фінансовому стані за звітний період в зручній та зрозумілій формі для прийняття цими користувачами ділових рішень [13].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дає наступне визначення фінансової звітності: «Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період» [50].

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для прийняття рішень в ринковій економіці є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Фінансовий облік узагальнює дані виробничого обліку, які накопичуються та використовуються підприємством для внутрішнього користування. Необхідність функціонального розподілу бухгалтерського обліку в ринкових умовах на фінансовий та виробничий пояснюється принциповими

відмінностями завдань обліку в плановій та ринковій економіці (табл. 1.1) [6].

Таблиця 1.1 – Відмінності завдань обліку в плановій та ринковій економіці

Ознака	Планова економіка	Ринкова економіка
1. Основне завдання бухгалтерського обліку	Збір та обробка інформації для держорганів	Збір та обробка інформації для прийняття управлінських рішень
2. Вимоги до фінансової звітності	сувора уніфікація; орієнтація на показники, які відображають виконання виробничих завдань; розрахунок бази оподаткування та інших відрахувань до бюджету	Значимість; Нейтральність; Вірогідність; Зрозумілість; Співставленість; Корисність
3. Користувачі фінансовою інформацією	Держава, статистичні та податкові органи	Органи оподаткування, менеджери підприємств, акціонери, кредитори, постачальники, покупці, службовці, статистичні органи

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність підприємств не є комерційною таємницею підприємства. Емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди та компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані щорічно надавати річну фінансову звітність для публікації в пресі [50].

Однак, крім відкритої для зовнішніх користувачів, існує ще й закрита звітність. Вона задовольняє інтереси власника, її призначення – забезпечити ефективне управління внутрішніми підрозділами, прийняття оперативних рішень на рівні цехових ділянок тощо. Це досягається шляхом створення системи додаткового внутрішньогосподарського або управлінського обліку. Тому в ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначені суб'єкти, що зобов'язані надавати фінансову звітність вузькому колу осіб: органам, яким вони підпорядковуються,

власникам (засновникам) та трудовим колективам на їх вимогу тощо. Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до чинного законодавства.

Користувачі фінансової звітності – фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємств для прийняття відповідних рішень. Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень [50].

Сторони, зацікавлені в інформації про діяльність підприємства, в ринкових умовах можна поділити на дві основні категорії: внутрішні та зовнішні користувачі. До внутрішніх користувачів відноситься управлінський персонал підприємства, який приймає різні рішення виробничого і фінансового характеру. Наприклад, на базі звітності складається фінансовий план підприємства на наступний рік, приймаються рішення про ціноутворення тощо.

Крім того, фінансова звітність є ланкою між підприємством і зовнішнім середовищем. Метою надання підприємством звітності зовнішнім користувачам в умовах ринку є одержання додаткових фінансових ресурсів на фінансових ринках. Відповідальність за забезпечення ефективного зв'язку між підприємством і фінансовими ринками несуть фінансові менеджери вищої управлінської ланки підприємства. Так як рішення зовнішніх користувачів за інших рівних умов приймаються на основі обмеженого кола

показників фінансової звітності, саме ці показники знаходяться в центрі уваги фінансового менеджера і є кінцевим етапом в ході оцінки впливу прийнятих управлінських рішень на фінансовий стан підприємства [22].

Серед зовнішніх користувачів фінансової звітності виділяють дві групи: користувачів, безпосередньо зацікавлених в діяльності підприємства та користувачів, опосередковано зацікавлених в ній. До першої групи відносяться:

- теперішні та потенційні власники підприємства, яким необхідно визначити збільшення або зменшення частки власних засобів підприємства та оцінити ефективність використання ресурсів керівництвом підприємства;
- теперішні та потенційні кредитори, які використовують звітність для оцінки доцільності надання або продовження кредиту, визначення умов кредитування, гарантій повернення умов кредитів, оцінки довіри до підприємства, як до клієнта;
- постачальники та покупці, які визначають надійність ділових зв'язків з клієнтом;
- держава в особі податкових органів, які перевіряють правильність оформлення звітних документів, розрахунків податків, визначають податкову політику;
- службовці підприємства, які цікавляться даними звітності з точки зору рівня їх заробітної плати та перспектив роботи на даному підприємстві.

До другої групи користувачів належать юридичні та фізичні особи, яким вивчення звітності необхідно для захисту інтересів першої групи користувачів, а саме:

- аудиторські служби, які перевіряють дані звітності на відповідність законодавству та загальноприйнятим правилам обліку та звітності з метою захисту інтересів інвесторів;
- консультанти по фінансових питаннях, які використовують звітність з метою розробки рекомендацій своїм клієнтам щодо розміщення капіталу в те чи інше підприємство;

- біржі цінних паперів;
- держоргани, які приймають рішення про реєстрацію підприємств, призупинення діяльності підприємств та оцінюють необхідність зміни методів обліку та складання звітності;
- законодавчі органи;
- юристи, яким необхідна звітність для оцінки виконання умов договорів, дотримання законодавчих норм при розподілі прибутку, а також для визначення умов пенсійного забезпечення;
- преса та інформаційні агентства, які використовують звітність для підготовки оглядів, оцінки тенденцій розвитку і аналізу діяльності окремих підприємств та галузей, розрахунку узагальнених показників фінансової діяльності;
- статистичні органи, які використовують звітність для статистичних узагальнень по галузях та для порівняльного аналізу і оцінки результатів діяльності на галузевому рівні;
- профспілки, зацікавлені у фінансовій інформації для визначення власних вимог у відношенні до заробітної плати та умов трудових угод [35].

Згідно із Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» виділяють наступні якісні характеристики фінансової звітності:

- зрозумілість та адекватність тлумачення;
- достовірність;
- зіставність;
- доречність;
- доступність [50].

Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації. Який інтерес у найбільш важливих груп користувачів викликає те чи інше джерело інформації показано в таблиці 1.2 [39].

Таблиця 1.2 – Інтереси користувачів фінансової звітності

Користувачі	Інтереси	Джерела інформації
1. Менеджери підприємства	Оцінка ефективності виробничої і фінансової діяльності; прийняття управлінських і фінансових рішень	Внутрішні звіти, фінансова звітність підприємства
2. Органи оподаткування	Оподаткування	Фінансова звітність, податкова звітність, дані внутрішніх перевірок
3. Акціонери	Оцінка адекватності доходу ступеню ризику зроблених інвестицій; оцінка перспектив виплати дивідендів	Фінансова звітність
4. Кредитори	Визначення ступеня наявності ресурсів для погашення кредитів і сплати відсотків	Фінансова звітність, спеціальні довідки
5. Постачальники	Визначення наявності ресурсів для оплати поставок	Фінансова звітність
6. Покупці	Оцінка тривалості функціонування підприємства	Фінансова звітність
7. Службовці	Оцінка стабільності і рентабельності діяльності підприємства з метою визначення перспективи своєї зайнятості, отримання фінансових та інших пільг і виплат від підприємств	Фінансова звітність
8. Статистичні органи	Статистичні повідомлення	Фінансова звітність. статистична звітність

Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому. Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не

містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди; фінансові звіти різних підприємств. Передумовою складання звітності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Основна вимога до інформації, що надається зовнішнім користувачам – це її корисність. Щоб ця вимога виконувалась, необхідно щоб вона відповідала наступним критеріям (рис. 1.1) [69].

Кожна одиниця інформації включається у звітність, виходячи з того, що облік цієї інформації здійснювався на підставі визначених принципів. До принципів обліку інформації, яка включається до фінансової звітності, відносяться:

- принцип автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;
- принцип безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- принцип періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;
- принцип історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду доходи порівнюються з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей;

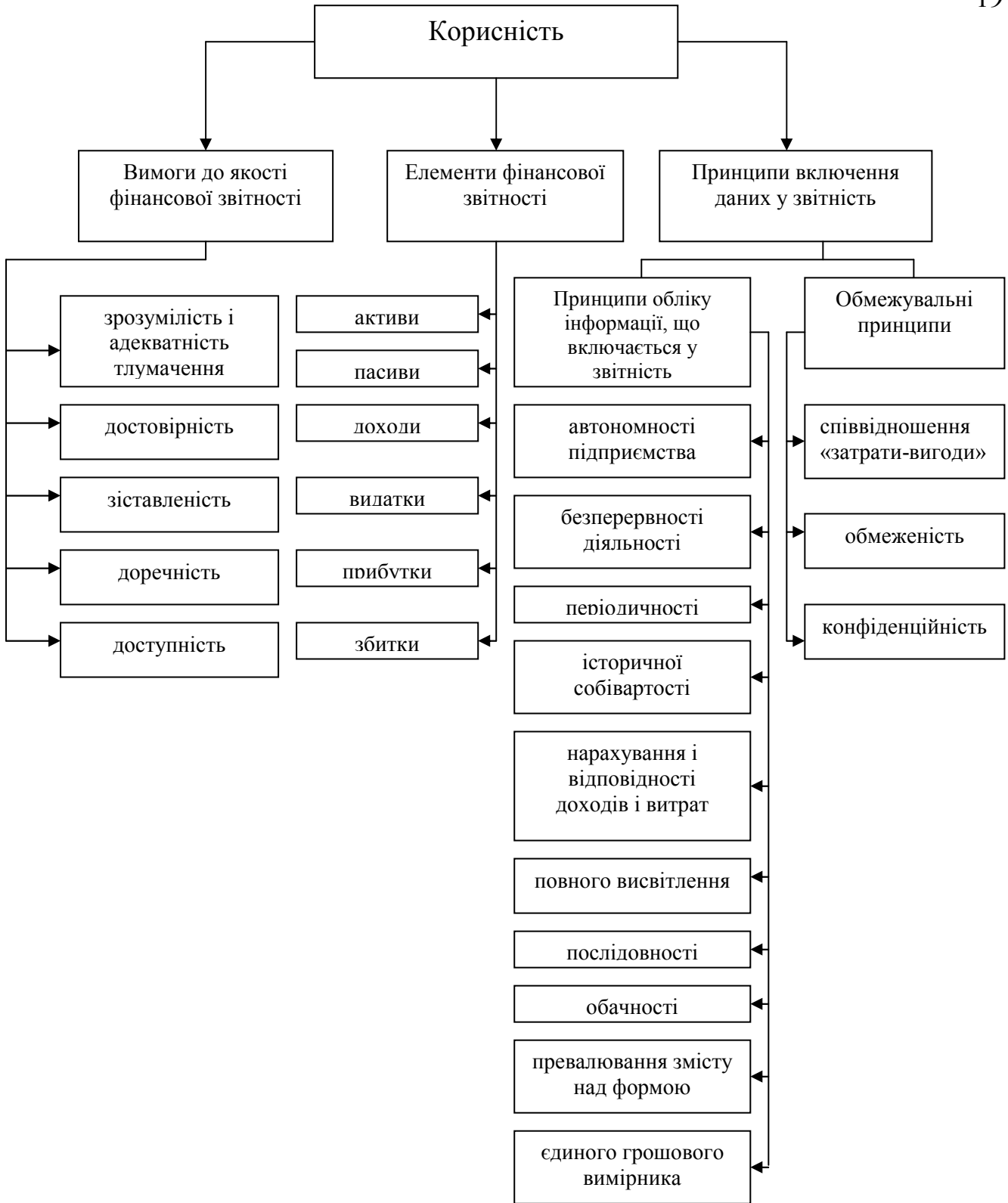


Рисунок 1.1 – Якісні характеристики фінансової звітності

– принцип повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки

операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- принцип послідовності, який передбачає постійне із року в рік застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- принцип обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів підприємства;

- принцип превалювання змісту над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- принцип єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці [42].

Існують наступні обмеження на інформацію:

- оптимальне співвідношення затрат і прибутків;
- принцип обережності (консерватизму) припускає, що документи звітності не повинні мати завищену оцінку активів та прибутку і занижену оцінку зобов'язань. Одним із проявів цього принципу є право найнижчої оцінки: за собівартістю чи ринковою ціною;

- конфіденційність вимагає, щоб звітна інформація не містила даних, які можуть нанести збиток конкурентним позиціям підприємства. Ця вимога відноситься до публічної інформації підприємств.

У відповідності до різних економічних ознак, вся звітна інформація групується в окремі узагальнені статті, які називаються елементами фінансової звітності. Елементи фінансової звітності: активи, зобов'язання, власний капітал, доход, прибуток, видатки, збитки.

Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про:

- підприємство;
- дату звітності та звітний період;
- валюту звітності та одиницю її виміру;
- відповідну інформацію щодо звітного та попереднього періоду;
- облікову політику підприємства та її зміни;
- консолідацію фінансових звітів;
- припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами;
- виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
- переоцінку статей фінансових звітів;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами) [85].

Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу);
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської (холдингової) компанії;
- середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного періоду [83].

Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності. У фінансовій звітності повинна бути вказана валюта, в якій відображені елементи звітності, та одиниця її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство повинно

розкривати причини цього та методи, що були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу [9].

Таким чином фінансова звітність – це сукупність форм звітності, складених на підставі даних фінансового обліку з метою надання користувачам узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також зміни в його фінансовому стані за звітний період в зручній та зрозумілій формі для прийняття цими користувачами ділових рішень. Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

1.2 Нормативно-правове забезпечення методики складання фінансової звітності в бюджетних установах

Згідно з Бюджетним кодексом України бюджетна установа – орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевих бюджетів. Бюджетні установи є неприбутковими [12].

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в бюджетних установах здійснюється з метою: створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші

нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до діючого законодавства.

Нормативна база, що регулює питання методики і організації підсумкового етапу бухгалтерського обліку, окреслюється наступними основними нормативними актами (зі змінами і доповненнями):

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV [50];
- Бюджетний кодекс України від 21.06.01 № 2542-III [12];
- Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» від 28.02.2000 № 419 [59];
- Наказ Державного казначейства «Про затвердження Порядку складання місячної та квартальної фінансової звітності у 2009 році установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів» від 25.03.2009 № 123 [60];
- Наказ Державного казначейства України «Про терміни надання квартальних фінансових звітів про виконання зведених кошторисів головними розпорядниками бюджетних коштів» від 25.03.2009 № 122 [62];
- Наказ Головного Управління Державного казначейства України «Про затвердження Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ» від 30.10.98 № 90 [51];
- Наказ Державного казначейства України «Про затвердження Порядку складання місячної та квартальної фінансової звітності у 2008 році установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів» від 28.03.2008 № 107 [61].

Зокрема, ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що дія закону поширюється на всіх

юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності. Згідно цього закону – метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку [50].

Бюджетним кодексом України регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання, а також контролю за виконанням Державного бюджету України та місцевих бюджетів. Бюджетний період для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему, становить один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року. Неприйняття Верховною Радою України закону про Державний бюджет України до 1 січня не є підставою для встановлення іншого бюджетного періоду.

Бюджетний кодекс України визначає, що нормативно-правовими актами, які регулюють бюджетні відносини в Україні, є:

- Конституція України;
- Бюджетний Кодекс;
- закон про Державний бюджет України;
- інші закони, що регулюють бюджетні правовідносини;
- нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України, прийняті на підставі і на виконання бюджетного Кодексу та інших законів України;
- нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади, прийняті на підставі і на виконання Бюджетного Кодексу, інших законів України та нормативно-правових актів Кабінету Міністрів;

– рішення органів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування, прийняті відповідно до Бюджетного Кодексу, нормативно-правових актів [12].

Розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету. Згідно ст. 58 Бюджетного Кодексу України розпорядники бюджетних коштів відповідно до єдиної методики звітності складають та подають детальні звіти, що містять бухгалтерські баланси, дані про виконання кошторисів, результати діяльності та іншу інформацію за формами, встановленими законодавством України. Єдині форми звітності про виконання Державного бюджету України встановлюються Державним казначейством України за погодженням з Рахунковою палатою та Міністерством фінансів України. Звітність про виконання Державного бюджету України є оперативною, місячною, квартальною та річною.

Статтею 117 Бюджетного Кодексу України визначено, що несвоєчасне і неповне подання звітності про виконання бюджету, невиконання вимог щодо бухгалтерського обліку, складання звітності та внутрішнього фінансового контролю за бюджетними коштами, подання недостовірних звітів та інформації про виконання бюджету є підставою для призупинення бюджетних асигнувань [12].

Згідно Порядку подання фінансової звітності розпорядники та одержувачі коштів державного бюджету подають фінансову звітність за встановленою формою органам Державного казначейства. Розпорядники та одержувачі коштів місцевих бюджетів подають фінансову звітність органам державного казначейства та місцевим фінансовим органам. Розпорядники бюджетних коштів разом з річною фінансовою звітністю подають аудиторський звіт з висновком щодо її достовірності, складений органом державної контрольно-ревізійної служби [59].

Типові форми зовнішньої бухгалтерської звітності бюджетних установ та інструкції про порядок їх заповнення розробляються і затверджуються Міністерством фінансів, Головним управлінням Державного казначейства України, Міністерством статистики України. Міністерства і відомства за погодженням із зазначеними органами можуть встановлювати додаткові спеціалізовані форми бухгалтерської звітності не пізніше як за 45 днів до початку звітного періоду.

Центральні органи виконавчої влади та інші головні розпорядники бюджетних коштів подають зведену фінансову звітність про виконання кошторисів доходів і видатків розпорядниками бюджетних коштів Державному казначейству та Рахунковій палаті щоквартально не пізніше як 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, та щороку не пізніше як 1 березня наступного за звітним кварталом.

Органи місцевого самоврядування, які здійснюють управління майном підприємств комунальної власності, подають зведену фінансову звітність про використання бюджетних коштів відповідним місцевим органам виконавчої влади щокварталу не пізніше як 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, та щороку не пізніше як 25 лютого наступного за звітним року.

Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади подають зведену фінансову звітність про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств, які належать до сфери їх управління, а також зведену фінансову звітність про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають у державній власності, Мінекономіки і Мінфіну щокварталу не пізніше як протягом 45 днів після закінчення звітного кварталу та щороку не пізніше як 15 квітня наступного за звітним року.

Органи місцевого самоврядування подають зведену фінансову звітність про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств комунальної власності, а також зведену фінансову

звітність про фінансове становище товариств, акції (частки, паї) яких перебувають у комунальній власності, відповідним місцевим органам виконавчої влади щокварталу не пізніше 30 днів після закінчення звітного кварталу та щороку не пізніше 10 березня наступного за звітним року. Про диференційовані терміни подання цієї звітності повідомляють місцеві органи виконавчої влади. Конкретні терміни подання фінансової звітності встановлюють адресати і доводять до бюджетних установ і організацій [58].

Розпорядники та одержувачі коштів державного і місцевих бюджетів подають місячну, квартальну та річну фінансову звітність за встановленими графіками органам Державного казначейства за місцем обслуговування. Фінансова звітність розпорядниками та одержувачами коштів державного і місцевих бюджетів подається розпорядникам вищого рівня з відміткою органів Державного казначейства про її відповідність даним обліку про виконання бюджетів.

Головні розпорядники коштів державного бюджету подають зведену фінансову звітність Державному казначейству та Рахунковій палаті щокварталу у строки, встановлені Державним казначейством за погодженням з Міністерством фінансів.

Перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства. Проведення інвентаризації також обов'язкове у разі:

- передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;
- зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- встановлення фактів крадіжок або зловживань, зіпсуття цінностей, а
- також за приписом судово-слідчих органів; пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;

– ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством [49].

Порядок проведення інвентаризації та врегулювання розбіжностей щодо фактичної наявності активів та зобов'язань з даними бухгалтерського обліку визначається Мінфіном. У бухгалтерських звітах і балансах не повинно бути ніяких підчисток і помарок. виправлення помилок у звітах здійснюється з дотриманням Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 [58].

Згідно Порядку складання місячної та квартальної фінансової звітності у 2009 році установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень. Фінансова звітність повинна містити інформацію про всі проведені операції, які відбулися у звітному періоді. Бюджетні установи, у яких згідно із законодавством України протягом звітного періоду була проведена реорганізація (змінена підпорядкованість), фінансову звітність складають за весь звітний період та подають у повному обсязі за новою підпорядкованістю. Установи вищого рівня у зведеній фінансовій звітності ураховують фінансову звітність таких бюджетних установ у повному обсязі наростаючим підсумком з початку року [60].

Форми фінансової звітності розпорядники та одержувачі бюджетних коштів і форми зведеної фінансової звітності головні розпорядники бюджетних коштів складають у гривнях з копійками. Форми фінансової звітності заповнюються за всіма передбаченими позиціями, графами, рядками. За відсутності даних незаповнені статті прокреслюються або заповнюються нулями. Додаткові статті та показники у форми фінансової звітності вводити забороняється. Проставлення додаткових кодів економічної класифікації видатків, які не включені до відповідних форм фінансової звітності, не допускається.

Розпорядники бюджетних коштів операції, проведені в натуральній формі або іноземній валюті, що здійснюються у розрахунках за загальним та спеціальним фондами, відображають у формах фінансової звітності в національній валюті України за загальним порядком. Для відображення у звітах форм: №2д, №2м, №4-1д, №4-1м, №4-2д, №4-2м, №4-3д, №4-3м, №4-3д.1, №4-3м.1 проведених операцій у натуральній формі (отримання матеріальних цінностей, робіт, послуг) або іноземній валюті розпорядники бюджетних коштів після проведення операцій складають Довідку про надходження у натуральній формі відповідно до Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету, затвердженого наказом Державного казначейства України від 25.05.2004 № 89.

З метою врахування операцій, проведених у натуральній формі, у консолідованому звіті про виконання державного бюджету вони умовно прирівнюються до надходжень та касових видатків, які здійснюються у межах планових показників. Форми фінансової звітності та пояснювальні записки підписуються керівниками установ та організацій і головними бухгалтерами (керівниками фінансових служб). Без таких підписів звіти вважаються недійсними [1].

Головні розпорядники коштів державного або місцевих бюджетів можуть установлювати для підвідомчих установ додаткові довідки до пояснювальної записки та отримувати від них додаткову інформацію. При казначейській формі обслуговування кошторисів дані фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів перевіряються в частині відповідності аналогічних даних, відображених в обліку органів Державного казначейства України, і візуються останніми (з проставлянням підпису, печатки або штампа на кожній сторінці всіх форм фінансового звіту). Віза органу Державного казначейства України засвідчує, що дані фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів є тотожними аналогічним даним обліку

органів Державного казначейства України і підлягають консолідації у зведеній фінансовій звітності розпорядника бюджетних коштів вищого рівня.

Дані обліку органу Державного казначейства України за операціями з обслуговування кошторисів розпорядників бюджетних коштів, що формуються в інформаційній системі Державного казначейства України, вважаються остаточними. У завізовані звіти забороняється вносити зміни без попереднього погодження з органом Державного казначейства України, який ці звіти візував [3].

Зведена фінансова звітність складається головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, які мають підвідомчі установи, на підставі фінансової звітності підвідомчих їм установ, а також фінансової звітності за своїми операціями. Зведена фінансова звітність розпорядниками бюджетних коштів, що мають підвідомчі установи, до подання головному розпоряднику бюджетних коштів повинна бути перевірена і завізована відповідним органом Державного казначейства України, за винятком розпорядників бюджетних коштів, які мають підвідомчі установи в різних областях. Зведена фінансова звітність головних розпорядників бюджетних коштів повинна дорівнювати аналогічним зведеним звітним даним органів Державного казначейства України. Розпорядники бюджетних коштів подають у повному обсязі квартальну та річну фінансову звітність: органу Державного казначейства України; установі вищого рівня [7].

Усі примірники квартальної фінансової звітності до подачі установі вищого рівня повинні бути перевірені і завізовані відповідним органом Державного казначейства України (з проставлянням підпису, печатки або штампа на кожній сторінці всіх форм фінансової звітності) та мають однакову юридичну силу. Фінансова звітність подається до установ безпосередньо головним бухгалтером (керівником фінансової служби). Сьогодні у нормативно-правовому забезпеченні методики складання фінансової звітності в бюджетних установах стоїть нове завдання: адаптація

законодавства України до законодавства Європейського Союзу відповідно до Закону України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до норм законодавства Європейського Союзу». У реформуванні бухгалтерського обліку важливим методичним підходом є також визначення сутності та значення управлінського обліку в фінансово-господарському механізмі бюджетних установ [15].

Сьогодні управлінський облік не тільки не регламентується, а й не передбачається чинним Планом рахунків бюджетних установ. Можна назвати дві основні причини необхідності активного пошуку ефективних методів ведення та організації управлінського обліку на сучасному етапі функціонування бюджетних установ:

- у великих бюджетних установах система управління ними ускладнюється, тому без надійного інформаційного забезпечення ці системи стають некерованими;

- управлінський облік орієнтується на докладний облік витрат і калькулювання собівартості нематеріальних послуг. На сьогодні методика калькулювання таких послуг (освітніх, медичних, культурних, юридичних) потребує наукових обґрунтувань [49].

Таким чином державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в бюджетних установах здійснюється з метою: створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Типові форми зовнішньої бухгалтерської звітності бюджетних установ та інструкції про порядок їх заповнення розробляються і затверджуються Міністерством фінансів, Головним управлінням Державного казначейства України, Міністерством статистики України. Міністерства і відомства за погодженням із зазначеними органами можуть встановлювати додаткові спеціалізовані форми бухгалтерської звітності.

1.3 Види та особливості фінансової звітності в бюджетних установах

Особливості фінансової звітності бюджетних установ характеризуються низкою властивостей фінансово-господарської діяльності бюджетних установ як суб'єктів господарювання, які впливають на побудову бухгалтерського обліку, а саме:

- бюджетні установи функціонують на правах державної чи комунальної форми власності;
- бюджетні установи у процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності. Під видатками розуміють державні платежі, що не підлягають поверненню;
- бюджетні установи належать до неприбуткових організацій;
- бюджетні установи не наділяються оборотними коштами [11].

Бюджетні установи є первинною ланкою бюджетної системи країни і беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету відповідно до затвердженого кошторису – основного планово фінансового документа, який підтверджує повноваження кожної установи щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрями витрачання коштів. Процес надання нематеріальних послуг є основним і найскладнішим видом діяльності бюджетних установ. Він супроводжується різноманітними витратами матеріальних і фінансових ресурсів. Внаслідок цього виникають і накопичуються видатки, порівняння яких з доходами визначає результат виконання кошторису бюджетної установи за рік (рис. 1.2) [26].

Система бухгалтерського обліку виконання кошторису доходів і видатків передбачає суцільне безперервне відображення господарської діяльності бюджетних установ у первинному та поточному обліку.

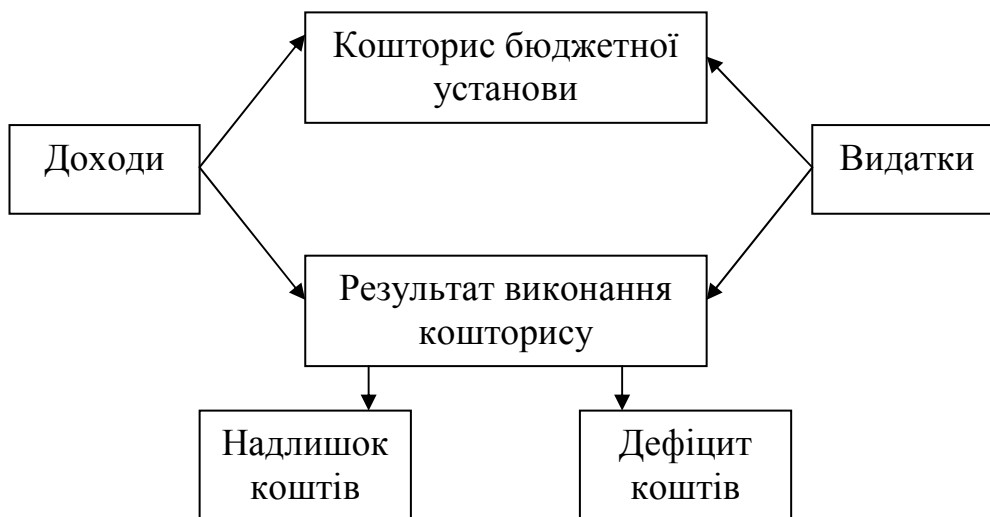


Рисунок 1.2 – Схема фінансової діяльності бюджетної установи

Інформація, що відображається в документах і реєстрах бухгалтерського обліку, носить дещо відокремлений характер і, з огляду на це, є складною для аналізу діяльності бюджетних установ. Безумовно, показники і дані зазначених етапів обліку потребують узагальнення. Зазначене завдання виконується на заключному, чи підсумковому, етапі бухгалтерського обліку – етапі складання бухгалтерської звітності. Висока відповідальність завершального етапу бухгалтерського обліку вимагає відповідного рівня організації зазначеного технологічного етапу – облікового процесу [47].

Серед напрямків організації складання і подання бухгалтерської звітності виокремлюють такі загальні:

- визначення нормативної бази;
- розробка класифікації звітності;
- організація інвентаризації;
- організація складання звітності;
- організація надання звітності [79].

Завданнями організації бухгалтерської звітності є забезпечення повноти і достовірності останньої, своєчасності її подання, а також реалізації

інших принципів формування і подання бухгалтерської звітності бюджетних установ.

Бухгалтерська звітність бюджетних установ являє собою систему узагальнених і взаємозв'язаних показників, що характеризують результати роботи та особливості діяльності зазначених установ за певний період. Процес складання бухгалтерської звітності, як і процес бухгалтерського обліку в цілому, базується на комплексі певних принципів. Першим і головним принципом бухгалтерської звітності є достовірність відображених показників. Це можливо за умов:

- дотримання упродовж звітного року єдиної методики відображення окремих господарських операцій та оцінки майна;
- повноти відображення в обліку всіх господарських операцій за відповідний період;
- своєчасності і повноти проведення та правильності відображення результатів місячної, квартальної, піврічної чи річної інвентаризації відповідно;
- правильності віднесення доходів і видатків щодо звітного періоду (відповідність) [33].

До інших принципів бухгалтерської звітності бюджетних установ відноситься: обов'язкове та своєчасне її надання до відповідних організацій, єдність форм і методики складання звітності для всіх бюджетних установ: простота, доступність, ясність, раціональність, доречність, зіставність.

Оскільки бухгалтерська звітність налічує значну кількість форм, кожна з яких виконує певні функції, вона для спрощення сприйняття може бути класифікована за такими основними ознаками:

- інформаційний обсяг;
- мета складання;
- функції, що їх виконує установа;
- метод та джерело фінансування;
- періодичність складання [8].

За інформаційним обсягом звітність бюджетних установ поділяється на часткову – звітність, що відбиває відповідні напрями бухгалтерського обліку (звіт про рух основних засобів, звіт про рух матеріальних цінностей і т. п.), та загальну – ту, що характеризує всі господарські процеси в цілому (баланс виконання кошторису видатків, єдиний кошторис доходів і видатків).

По відношенню до мети складання звітність поділяється на внутрішню і зовнішню. Зовнішня звітність призначена для зовнішніх споживачів інформації і має виключно регламентований характер. Внутрішня звітність використовується для потреб установи і має вільну форму.

За функціональними ознаками бюджетної установи бухгалтерська звітність може бути проста, тобто така, що характеризує один напрям діяльності установи (для вищих навчальних закладів – підготовка спеціалістів чи характеристика діяльності науково-дослідного інституту при зазначеному вищому навчальному закладі; для медичного об'єднання – характеристика діяльності поліклініки, лікарні, науково-дослідного підрозділу і т. ін.) чи діяльність однієї установи (в разі централізації обліку), та комплексна, яка, у свою чергу, містить зведену інформацію по всіх сферах діяльності і всіх установах [18].

Як правило, зовнішня звітність бюджетних установ є комплексною, оскільки відбиває склад майна та джерела його формування, включаючи майно філій та інших відособлених підрозділів, виділених на окремий баланс. За централізацією обліку зовнішня бухгалтерська звітність, яку складає централізована бухгалтерія, що обслуговує установи, містить також загальні результати господарської діяльності, склад майна цих установ та джерела його формування.

За методом та джерелом фінансування виокремлюють: звітність, що складають бюджетні установи, які фінансують за рахунок коштів державного бюджету через органи Державного казначейства; звітність, що складається установами, які отримують кошти на свою діяльність із місцевих бюджетів, а отже фінансуються за відомчою структурою; загальну звітність.

У відповідності до зазначеного класифікаційного групування здійснюється шифрування звітних форм бюджетних установ. Так, першій підгрупі звітності належить шифр ММБ, що означає «місячна звітність за місцевим бюджетом», другій підгрупі – МДБ – «місячна звітність за державним бюджетом» та третій – ММДЖБ – «місячна звітність за місцевим /державним бюджетом» або взагалі шифр відсутній [19].

В залежності від періоду, який охоплює звітність, вона поділяється на річну і внутрішньорічну (місячна, квартальна). Звітним роком для всіх державних підприємств, установ вважається період з 1 січня по 31 грудня включно. Першим звітним роком для установ, що створюються, вважається період з дати набуття прав юридичної особи по 31 грудня включно, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня, – по 31 грудня наступного року включно (крім створених шляхом їх реорганізації, на базі підрозділів установ, а також на базі ліквідованих установ) [68].

Зведені річні звіти міністерств, інших центральних органів виконавчої влади подаються до Управління бухгалтерського обліку та звітності Головного управління Державного казначейства України керівниками бухгалтерських служб цих установ після перевірки даних про асигнування Управлінням оперативно-касового планування видатків Головного управління Державного казначейства України та перевірки форми № 3 «Звіт про виконання плану за штатами і контингентами» галузевими управліннями Міністерства фінансів України.

Розпорядники бюджетних коштів складають єдиний «Баланс», який відображає результат усіх проведених господарських операцій за коштами загального і спеціального фондів відповідного бюджету. Кожна бюджетна установа заповнює в «Балансі» тільки ті рядки, які стосуються її діяльності, при цьому керуючись такими вказівками [38].

Форма фінансової звітності №1 «Баланс» містить узагальнені підсумкові показники, отримані на підставі звірених даних бухгалтерського обліку станом на початок та на кінець звітного періоду. Звітні дані мають

бути достовірними, об'єктивними, реальними. Звітні дані статей «Балансу» на початок року повинні бути тотожними даним графі «На кінець року» фінансової звітності попереднього звітного періоду, крім окремих випадків (наприклад реорганізація, ліквідація бюджетних установ тощо).

У розшифруванні позабалансових рахунків наводяться суми залишку на початок року, надходження та вибуття протягом звітного періоду, залишку на кінець кварталу: орендованих необоротних активів, активів на відповідальному зберіганні та інше.

«Звіт про надходження та використання коштів загального фонду» (форма №2д, №2м) складається про отримані кошти загального фонду за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету. Крім того, складається зведений звіт форми №2д, №2м за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або за всіма кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів [40].

Про надходження і використання коштів спеціального фонду установи, які отримують кошти державного бюджету або місцевих бюджетів, складають у розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або в розрізі кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів такі форми звітності:

- «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами» (форма №4-1д, №4-1м);
- «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ» (форма №4-2д, №4-2м);
- «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду» (форма №4-3д, №4-3м);

- «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів» (форма №4-4д);

- «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)» (форма №4-3д.1, №4-3м.1) [36].

Пояснювальна записка до квартальної фінансової звітності повинна містити інформацію про:

- назву установи та її місцезнаходження;
- короткий опис основної діяльності установи;
- назву органу управління, у віданні якого перебуває установа;
- середню чисельність працівників [44].

До пояснювальної записки додаються відповідні довідки.

При складанні звітів за формою №2 – про надходження та використання коштів загального фонду, за відповідними формами №4 – про надходження і використання коштів спеціального фонду, за формою №7 – про заборгованість за бюджетними коштами потрібно обов'язково підкреслити номер форми, за якою складений звіт, указати коди бюджетної класифікації видатків та їх назву. При складанні звітів за формою №7, крім цього, потрібно зазначити назву загального чи спеціального фонду бюджету, за коштами якого складений звіт [67].

Таким чином, особливості фінансової звітності бюджетних установ характеризуються низкою властивостей фінансово-господарської діяльності бюджетних установ як суб'єктів господарювання, які впливають на побудову бухгалтерського обліку.

Бухгалтерська звітність бюджетних установ являє собою систему узагальнених і взаємозв'язаних показників, що характеризують результати роботи та особливості діяльності зазначених установ за певний період. Процес складання бухгалтерської звітності, як і процес бухгалтерського обліку в цілому, базується на комплексі певних принципів.

Підсумовуючи розглянуті питання першого розділу дипломної роботи слід зазначити, що фінансова звітність це складова частина бухгалтерської звітності, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо: придбання, продажу та володіння цінними паперами; участі в капіталі підприємства; оцінки якості управління; оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання; забезпеченості зобов'язань підприємства; визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу; регулювання діяльності підприємства; інших рішень.

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в бюджетних установах здійснюється з метою: створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Типові форми зовнішньої бухгалтерської звітності бюджетних установ та інструкції про порядок їх заповнення розробляються і затверджуються Міністерством фінансів, Головним управлінням Державного казначейства України, Міністерством статистики України. Міністерства і відомства за погодженням із зазначеними органами можуть встановлювати додаткові спеціалізовані форми бухгалтерської звітності.

Особливості фінансової звітності бюджетних установ характеризуються низкою властивостей фінансово-господарської діяльності бюджетних установ як суб'єктів господарювання, які впливають на побудову бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ, МЕТОДИКА ТА ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ ОХОРОНИ НАВКОЛИШНЬОГО ПРИРОДНОГО СЕРЕДОВИЩА У СУМСЬКІЙ ОБЛАСТІ

2.1 Організаційно-економічна характеристика установи

Державне управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області розташоване за адресою м. Суми, провул. Громадянський, 1 і діє на підставі Положення. Управління створено 1 листопада 1987 року. Державне управління охорони навколишнього природного середовища в Сумській області (далі – Управління) є територіальним органом Міністерства охорони навколишнього природного середовища України і входить до сфери його управління.

Державне управління ОНПС в Сумській області є бюджетною установою і видатки на його утримання повністю проводяться з Державного бюджету України. Управління в межах своїх повноважень забезпечує реалізацію державної політики в галузі охорони навколишнього природного середовища, раціонального використання, відтворення та охорони природних ресурсів, поводження з відходами (крім поводження з радіоактивними відходами), забезпечення екологічної та у межах своєї компетенції радіаційної безпеки на відповідній території. Повноваження Управління поширюються на територію Сумської області.

Управління у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, постановами Верховної Ради України, актами Президента України, Кабінету Міністрів України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, наказами Міністерства природи, а також Положенням, що розроблено на підставі Положення про Державне управління охорони навколишнього природного середовища в областях, містах Києві та Севастополі, яке затверджено наказом Міністерства охорони навколишнього

природного середовища України від 19.12.2006 №548 та зареєстроване в Міністерстві юстиції України 13.02.2007 за № 119/13386

Основними завданнями Управління є:

- забезпечення реалізації державної політики у сферах охорони навколишнього природного середовища, раціонального використання, відтворення та охорони природних ресурсів (земля, надра, поверхневі та підземні води, атмосферне повітря, ліси, тваринний і рослинний світ, поводження з відходами (крім поводження з радіоактивними відходами), небезпечними хімічними речовинами, пестицидами та агрохімікатами, екологічної та в межах своєї компетенції радіаційної безпеки, заповідної справи, формування, збереження та використання екологічної мережі;

- інформування населення через засоби масової інформації про стан навколишнього природного середовища на відповідній території, оперативне оповіщення про виникнення надзвичайних екологічних ситуацій та про хід виконання заходів щодо їх ліквідації.

Управління відповідно до покладених на нього завдань:

- здійснює у межах своїх повноважень комплексне управління та регулювання, координує діяльність місцевих органів виконавчої влади, територіальних органів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій у сфері охорони навколишнього природного середовища, раціонального використання, відтворення та охорони природних ресурсів, забезпечення екологічної та у межах своєї компетенції радіаційної безпеки.

- організовує та проводить державну екологічну експертизу у рамках комплексної державної експертизи та у відокремленому порядку відповідно до законодавства.

- бере участь у роботі державних комісій з приймання в експлуатацію об'єктів виробничого, житлово-комунального призначення та житлових масивів.

- подає на затвердження Сумською обласною державною адміністрацією проекти лімітів: використання природних ресурсів місцевого значення, утворення та розміщення відходів у навколишньому природному середовищі.

- затверджує нормативи гранично допустимого скидання забруднюючих речовин до водних об'єктів.

- видає в установленому порядку дозволи на спеціальне використання природних ресурсів, дозволи на спеціальне водокористування в разі використання води з водних об'єктів загальнодержавного значення, дозволи на викиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, дозволи на розміщення та здійснення інших операцій у сфері поводження з відходами, приймає відповідні рішення щодо зупинення їх дії або анулювання.

- здійснює інші функції відповідно до чинного законодавства.

Державне управління охорони навколишнього природного середовища в Сумській області надає платні послуги екологічного характеру відповідно до переліку платних послуг екологічного характеру, які можуть надаватись територіальними органами Міністерства екології та природних ресурсів, затвердженого Постановою КМУ від 26.10.2001 року № 1430.

Управління очолює начальник, який призначається Міністром охорони навколишнього природного середовища України в установленому законодавством порядку. Він має не більше двох заступників, у тому числі одного першого заступника, які призначаються також Міністром. Розподіл обов'язків між заступниками начальника проводить начальник управління.

Начальник управління затверджує та узгоджує з Міністром структуру управління, подає на затвердження Міністру штатний розпис управління та в межах встановлених Міністерством природи чисельності працівників.

Начальник управління розпоряджається коштами в межах затвердженого кошторису на утримання управління, призначає і звільняє працівників.

Для погодженого вирішення питань, що належать до компетенції управління, в управлінні створюється колегія у складі начальника управління (голова колегії) та заступників начальника, а також інших працівників управління. Склад колегії затверджує Міністр охорони навколишнього природного середовища України за поданням начальника управління. Рішення колегії проводяться в життя наказами управління.

Управління є юридичною особою, має самостійний баланс, рахунки в органах Держказначейства, печатку із зображенням Державного Герба України і своїм найменуванням.

Державне управління охорони навколишнього природного середовища в Сумській області зареєстроване в:

- Державній податковій адміністрації в м. Суми та внесено до реєстру неприбуткових організацій (установ).
- (Вид діяльності за КВЕД: 75.12.0 Управління в соціальній сфері);
- у відділенні фонду соціального захисту інвалідів;
- в управлінні Пенсійного фонду України Ковпаківського району м. Суми;
- в Сумському обласному відділенні Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;
- у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та профзахворювань України;
- у Фонді загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття.

Згідно штатного розпису в Державному управлінні затверджено 51 штатна одиниця.

Відділ бухгалтерії складає: головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера, головний спеціаліст та провідний спеціаліст. Кожна посадова особа бухгалтерії виконує службові обов'язки за посадовими інструкціями. Відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з метою забезпечення єдиних принципів, методів та

процедур при відображенні поточних операцій в обліку та складанні фінансової звітності в Управлінні затверджено наказ про облікову політику.

Для більш детальної характеристики установи наведемо деякі основні оціночні показники, які будуть характеризувати її діяльність.

Проводячи аналіз динаміки необоротних активів на основі балансу управління за 2007 р. та 2008 р. необхідно відзначити збільшення залишкової вартості нематеріальних активів майже на 20%, або на 52,9 тис. грн. Спостерігається лише зменшення залишкової вартості основних фондів, майже на 1,1% , або на 3,4 тис. грн. Залишкова вартість інших необоротних матеріальних активів також збільшилася на 14%, або на 38,1 тис. грн. Загалом сума необоротних активів управління збільшилася в 2008 р. відносно 2007 р. на 87,6 тис. грн., що становить 10%.

В табл. 2.1 надані дані для аналізу динаміки необоротних активів управління.

Таблиця 2.1 – Аналіз динаміки необоротних активів у 2007-2008 рр.

Стаття, тис. грн	Код	2007 р.		2008 р.		Абс. відхилення, тис. грн.	Відн. відхилення, %	% до зміни загальної величини активів
		тис.грн	%	тис.грн	%			
Нематеріальні активи								
Залишкова вартість	110	268,4	31,87	321, 3	4,55	52,9	119,7	60,4
Знос	111	167,3	-	229, 7	-	62,4	137,3	-
Первісна вартість	112	435,7	-	550, 9	-	115,2	126,4	-
Основні засоби								
Залишкова вартість	120	302,2	35,88	298, 8	2,13	-3,4	98,9	-3,9
Знос	121	798,5	-	902, 7	-	104,2	113,0	-
Первісна вартість	122	1100,7	-	1201, 5	-	100,8	109,2	-
Інші необоротні матеріальні активи								
Залишкова вартість	130	271,7	32,26	309, 8	3,32	38,1	114,0	43,5
Знос	131	0	-	0	-	0	0	-
Первісна вартість	132	271,7	-	309, 8	-	38,1	114,0	-
Незавершене капітальне будівництво	140	0	-	0	-	0	0	-
Всього необоротних активів	-	842,3	100	929,8	100	87,6	110,4	100

На основі наведених даних розрахуємо деякі показники, які будуть відображати стан необоротних активів установи. Це такі показники як коефіцієнт зносу основних засобів:

$$КЗ_{0.3.} = З_{0.3.} / ПП_{0.3.} \quad (2.1)$$

де $КЗ_{0.3.}$ – коефіцієнт зносу основних засобів;

$З_{0.3.}$ – сума зносу основних засобів установи на певну дату;

$Пв_{0.3.}$ – первісна вартість основних засобів установи на певну дату.

Коефіцієнт строку використання основних засобів. Для його розрахунку використовується формула:

$$К_{0.3.} = ЗВ_{0.3.} / ПП_{0.3.} \quad (2.2)$$

де $ЗВ_{0.3.}$ – залишкова вартість основних засобів установи на певну дату.

Дані розрахунків показують, що технічний стан основних фондів є незадовільним для забезпечення основної діяльності, оскільки коефіцієнт зносу основних засобів з кожним роком зростає і у 2008 році склав 75,1%, що на 2,6% більше ніж у попередньому році (у 2007 р. – 72,5%). А коефіцієнт строку використання ОЗ на кінець 2008 року склав 24,9%, що на 2,6% нижче ніж у попередньому році (у 2007 р. – 27,5%) і є досить низьким показником. Оновлення основних фондів відбувається досить низькими темпами.

На основі аналізу даних таблиці 2.1. можна визначити тип стратегії установи по відношенню до довгострокових вкладень. Як бачимо найбільша частина необоротних активів на кінець 2008 року припадає на нематеріальні активи 34,55%, що свідчить про інноваційний характер стратегії установи, тобто має місце орієнтація на вкладення в інтелектуальну власність.

Щодо аналізу динаміки оборотних активів управління (табл. 2.2), то необхідно відзначити зменшення вартості матеріалів і продуктів харчування у 2008 році порівняно з попереднім, значне зменшення розміру рахунків в

казначействі спеціального фонду та спеціальних реєстраційних рахунків для обліку коштів, отриманих як плата за послуги, розрахунків за операціями з централізованого постачання, розміру інших коштів установи. Щодо інших статей, то спостерігається зростання вартості у порівнянні з попереднім періодом: дебіторська заборгованість – на 82480,89 грн., розрахунки з постачальниками та замовниками за виконані роботи – на 81552,29 грн., розрахунки із податків та платежів – на 1684,59 грн., короткострокові векселі одержані – на 12837,44 грн., рахунки в банках – на 5224,64 грн. Загалом сума оборотних активів управління в 2008 р. порівняно з 2007 р. зменшилась на 265 897,94 грн., що становить 60,09 %.

Таблиця 2.2 – Аналіз динаміки оборотних активів у 2007-2008 рр.

Стаття, грн.	2007 р.		2008 р.		Абс. відхилення, тис. грн.	Відн. відхилення %
	тис. грн..	%	тис. грн..	%		
Матеріали і продукти харчування	48 023,46	7,2	38 049,25	9,5	-9974,21	79,23
Малоцінні та швидкозношувані предмети	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Інші запаси	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Дебіторська заборгованість	36 304,50	5,4	118 785,39	29,67	82480,89	327,19
Розрахунки з постачальниками та замовниками за виконані роботи	33 993,71	5,1	115 546,00	28,86	81552,29	339,90
Розрахунки із податків та платежів	778,64	0,12	2 463,23	0,62	1684,59	316,35
Розрахунки із страхування	103,4	0,02	0,00	0,00	-103,4	0,00
Розрахунки з підзвітними особами	1 428,75	0,21	0,00	0,00	-1428,75	0,00
Розрахунки за іншими операціями	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Розрахунки за операціями з централізованого постачання	17 769,10	2,67	776,16	0,19	-16992,94	4,37
Розрахунки за окремими програмами	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Короткострокові векселі одержані	0,00	0,00	12 837,44	3,2	12837,44	-

Продовження таблиці 2.2

Стаття, грн.	2007 р.		2008 р.		Абс. відхилення тис. грн.	Відн. відхилення %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%		
Інші кошти	18 507,55	2,78	0,00	0,00	-18507,55	0,00
Грошові кошти в дорозі	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Рахунки в банках	0,00	0,00	5 224,64	1,31	5224,64	-
Рахунки загального фонду	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Рахунки спеціального фонду	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Рахунки в іноземній валюті	00,0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Інші поточні рахунки	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Рахунки в казначействі загального фонду	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Рахунки в казначействі спеціального фонду	254658,80	8,2	53 323,33	13,32	-201335,47	20,94
Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги	254658,80	8,2	53 323,33	13,32	-201335,47	20,94
Спеціальні рахунки для обліку коштів, за іншими джерелами власних надходжень	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Каса	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Всього оборотних активів	666226,71	100	400 328,77	100	-265897,94	60,09

Згідно балансу управління за 2008 р. власний капітал установи в 2008 р. зменшився на 60,4 тис. грн. і становив 95,0 % відносно 2007 р. Дане зменшення відбулося за рахунок зменшення результату виконання кошторису за спеціальним фондом на 144,0 тис. грн. (63,4%). (табл. 2.3)

Від надання платних послуг управління в 2007 р. отримало 329513,40 грн., від реалізації майна (здача металобрухту) – 1199,75 грн. В липні місяці згідно окремого доручення від 26.06.2007 р. №136 перераховані кошти новоутвореній Держекоінспекції в Сумській області (виділилась із складу управління) у сумі 199587,00 грн.

Таблиця 2.3 – Аналіз динаміки власного капіталу у 2007-2008 рр.

Показник, тис. грн.	2007 р.		2008 р.		Абс. відхилення, тис. грн.	Відн. відхилення, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%		
Фонд у не оборотних активах	842,3	69,18	929, 8	80,36	87,5	110,4
Фонд у МШП	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Результат виконання кошторису за загальним фондом	-18,2	-1,49	-22, 1	-1,91	-3,9	121,4
Результат виконання кошторису за спеціальним фондом	393,4	32,31	249, 4	21,55	-144,0	63,4
Всього:	1217,5	100	1157,1	100	-60,4	95,0

Також надійшли кошти за іншими джерелами власних надходжень всього на суму 10997,00 грн., в тому числі в натуральній формі 997,00 грн. (запчастини), в грошовій формі 10000,00 грн. (на зміцнення матеріально-технічної бази управління).

У пасиві балансу установи за 2007 р. відбулося зменшення результату виконання кошторису за спеціальним фондом на 3465,70 грн., що пояснюється відшкодуванням згідно акта перевірки КРУ у Сумській області від 23.10.2006 №13-23 ВАТ «Сумиагропромбуд» надмірно нарахованих сум витрат.

Аналіз форми 2-д показав перевищення фактичних видатків над кошторисними призначеннями у 2007 р. по КЕКВ 1135, що пояснюється списанням запчастин, які було придбано у 2006 році, КЕКВ 1136 – за рахунок дебіторської заборгованості на 01.01.2007, КЕКВ 1138 – списанням конвертів та марок, придбаних за рахунок загального фонду у грудні 2006 р.

Аналіз форми 4-1 д за 2007 р. показав перевищення фактичних видатків над кошторисними призначеннями по КЕКВ 1131 – за рахунок списання господарських товарів, канцтоварів, паперу які було придбано у 2006 році. Перевищення фактичних видатків над кошторисними призначеннями по КЕКВ 1135 – за рахунок списання бензину, який було придбано у грудні 2006 року, а також перевищення фактичних видатків над кошторисними

призначеннями по КЕКВ 1166 – за рахунок списання вугілля, придбаного у 2006 році.

Аналіз форми 4-2 д за 2007 р. показав перевищення фактичних видатків над кошторисними призначеннями по КЕКВ 1135, що пояснюється списанням бензину та запчастин на суму 1523,84 грн., одержаних у 2006 році.

У 2008 році від надання платних послуг управління отримало 426549,73 грн., що на 97036,33 грн. більше ніж в попередньому. Також одержано коштів від реалізації майна (макулатура) на суму 168,00 грн. Кошти за іншими джерелами власних надходжень склали 6804,00 грн.: отримано комп'ютер з програмним забезпеченням.

По загальному фонду у 2008 році недофінансовано: КЕКВ 1131 – 600,00 грн., КЕКВ 1135 – 7000,00 грн., КЕКВ 1136 – 15300,00 грн., КЕКВ 1137 – 7200,00 грн., КЕКВ 1140 – 5500,00 грн. (всього – 35600,00 грн.).

Аналіз форми 2-д за 2008 р. показав перевищення фактичних видатків над кошторисними призначеннями: по КЕКВ 1131 – за рахунок списання матеріальних цінностей, які були придбані у попередніх роках і обліковувались на матеріальних рахунках (на 01.01.2008 р. – 1246,80 грн.) та залишком на матеріальних рахунках на 01.01.2009 р. не списаних матеріальних цінностей на суму 140,98 грн.; по КЕКВ 1138 – фактичні видатки пояснюються дебіторською заборгованістю на 01.01.2008 р. у сумі 247,85 грн., яка віднесена на фактичні видатки у 2008 р. та списанням конвертів та марок на суму 133,20 грн., які було придбано у 2007 р. за рахунок коштів загального фонду; по КЕКВ 1161, що пояснюється наявністю дебіторської заборгованості на 01.01.2008 р. у сумі 1315,00 грн., яка віднесена на фактичні видатки у 2008 р.; по КЕКВ 1163 – за рахунок дебіторської заборгованості на 01.01.2008 р. у сумі 558,84 грн., яка віднесена на фактичні видатки у 2008 р.

По КЕКВ 1140 – перевищення фактичних видатків над касовими пояснюється кредиторською заборгованістю у сумі 970,41 грн., яка виникла у

зв'язку з недофінансуванням по загальному фонду. На 01.01.2009 р. заборгованість погашена за рахунок коштів спеціального фонду.

Таким чином в цілому фінансовий стан Державного управління можна визначити як стабільний, хоча спостерігається незначне збільшення в активах управління в 2008 р. порівняно з 2007 р. та у зв'язку з економічною кризою в країні деяке зменшення в пасивах установи.

2.2 Організація складання фінансової звітності установи

Організація складання фінансової звітності Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області здійснюється відповідно до вимог: Бюджетного кодексу України від 21.06.01 № 2542-III [12], Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV [50], Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» від 28.02.2000 № 419 [59], Наказу Державного казначейства «Про затвердження Порядку складання місячної та квартальної фінансової звітності у 2009 році установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів» від 25.03.2009 № 123 [60], Наказу Державного казначейства України «Про затвердження Порядку складання місячної та квартальної фінансової звітності у 2008 році установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів» від 28.03.2008 № 107 [61], Наказу Державного казначейства України «Про терміни надання квартальних фінансових звітів про виконання зведених кошторисів головними розпорядниками бюджетних коштів» від 25.03.2009 № 122 [62] та інших нормативних актів.

Організація складання фінансової звітності в управлінні передбачає складання та подання звітності. Задачами організації складання фінансової звітності є: визначення пакета звітності; розподіл робіт між виконавцями зі складання звітів; підготовка таблиці складання звітності; визначення складу

облікових робіт, які потребують виконання, до початку складання звітності; розробка робочих інструкцій зі складання звітності; проведення інструктивних нарад зі складання звіту.

Звітність, яку надає управління поділяється на такі види:

а) за складом:

- 1) місячна;
- 2) квартальна;
- 3) річна;

б) за обсягом:

- 1) зведена;
- 2) поточна;

в) за місцем подання:

- 1) вища організація;
- 2) органи Державного казначейства;
- 3) звітність, яка подається в органи податкової служби;
- 4) звітність, яка подається в органи статистики;
- 5) звітність, яка подається в інші органи.

г) залежно від використання коштів:

- 1) звітність за бюджетними коштами;
- 2) звітність за спеціальними коштами;
- 3) звітність за сумами за дорученнями та за іншими позабюджетними коштами.

Пакет «місячна звітність» управління містить наступні фінансові звіти:

- 2 мд «Звіт про виконання кошторису установи»;
- 4-1 мд «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами»;
- 4-2 мд «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;
- 4-3 мд «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»;

- 7 мд «Звіт про заборгованість бюджетних установ».

У місячних звітах проставляються тільки касові видатки, а в квартальних передбачено графи, де проставляються і фактичні видатки.

Пакет «квартальна звітність»:

- № 1 «Баланс»;
- 2 кд «Звіт про виконання загального фонду кошторису установи»;
- 4-1 кд «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами»;
- 4-2 кд «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;
- 4-3 кд «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»;
- 7 кд «Звіт про заборгованість бюджетних установ».

Пакет «річна звітність»:

- № 1 «Баланс»;
- № 2 «Звіт про виконання кошторису доходів і видатків установи (загальний фонд)»;
- № 4-1 «Звіт про надходження і використання спеціальних коштів»;
- № 4-2 «Звіт про надходження і використання сум за дорученнями»;
- № 4-3 «Звіт про депозитні суми»;
- № 5 «Звіт про рух необоротних активів»;
- № 7 «Звіт про заборгованість бюджетних установ»;
- № 9 «Звіт про результати фінансової діяльності»;
- №15 «Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей в бюджетних установах»;
- пояснювальна записка до річного фінансового звіту.

До річного балансу додаються:

- довідка до рахунку 70, яка призначена для роз'яснення операцій бухгалтерського обліку, проведених на субрахунках рахунку 70;
- довідка до рахунку 71, яка призначена для відображення коштів, що належать до інших доходів спеціального фонду;
- довідка органу держказначейства про залишки коштів загального та спеціального фонду державного бюджету станом на 1 січня року наступного за звітом.

Пояснювальна записка до річного фінансового звіту управління містить:

- короткий опис діяльності установи;
- основні фактори, що вплинули на виконання кошторису доходів і видатків;
- зміни у фінансовому стані за звітний період;
- результати проведення щорічної інвентаризації;
- стан дебіторської і кредиторської заборгованості, причини проведення попередньої оплати та отримання товарів, робіт, послуг без здійснення платежів;
- суми списаної дебіторської і кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув;
- стан прийняття зобов'язань протягом звітного року і залишок їх на кінець звітного періоду;
- заборгованість з виплат компенсації громадянам, які постраждали в наслідок Чорнобильської катастрофи, надається окремою таблицею;
- роз'яснення розбіжності між плановими кошторисними призначеннями і фактичним виконанням надходжень, та інше.

Організація подання звітності внутрішнім і зовнішнім користувачам Державного управління охорони навколишнього природного середовища в Сумській області передбачає визначення порядку технічної підготовки ланок звітності, термінів подання звітності адресату, подання способу відправки

звітності, складання табеля-календаря звітності; перевірку звітності на предмет узгодженості форм, підпис і затвердження звітності.

Розподіл робіт зі складання звітних форм в управлінні здійснюється заздалегідь, при плануванні робіт по складанню звітності. Розподіл робіт до складання річного звіту представлено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Розподіл робіт до складання річного звіту

№ Форми	Назва	Джерела даних	Термін складання	Виконавець
1	Баланс	Поточна звітність, книга «Журнал-Головна», МО №2	15 січня	Головний бухгалтер
2	Звіт про виконання кошторису доходів і видатків установи	Поточна звітність, кошторис доходів і видатків, картки аналітичного обліку касових і фактичних видатків	10 січня	Заступник головного бухгалтера
3	Звіт про виконання плану по штатах і контингентах	Статистичні дані по виконанню плану обслуговування	10 січня	Відділ статистики
4-1	Звіт про надходження і використання спеціальних коштів	Поточна звітність, кошторис доходів і видатків, картки аналітичного обліку касових видатків	8 січня	Заступник головного бухгалтера
4-2	Звіт про надходження і використання сум за дорученнями	Поточна звітність, кошторис доходів і видатків, картки аналітичного обліку касових і фактичних видатків	6 січня	Заступник головного бухгалтера
4-3	Звіт про депозитні суми	Поточна звітність, кошторис доходів і видатків, картки аналітичного обліку касових і фактичних видатків	5 січня	Заступник головного бухгалтера
5	Звіт про рух необоротних активів	Книга «Журнал-Головна»	8 січня	Керівник матеріального сектора
7	Звіт про заборгованість бюджетних установ	Поточна звітність, книга «Журнал-Головна»	8 січня	Керівник розрахункового сектора
9	Звіт про результати фінансової діяльності	Річні підсумкові обороти книги «Журнал-Головна»	13 січня	Головний бухгалтер

Підготовчі роботи до складання річного звіту управління виконуються за такими напрямками:

- перевірка правильності відображення в обліку результатів інвентаризації коштів необоротних активів (запасів), розрахунків заборгованості, зроблених відповідно до плану інвентаризації установи чи організації за рік.

- перевірка правильності нарахування зносу в останній робочий день грудня на необоротні активи установи.

- розподіл затрат та калькулювання послуг.

- розподіл затрат та калькулювання спеціальних послуг.

- розподіл затрат та калькулювання НДР.

- списання заключними оборотами асигнування з загального фонду.

- списання заключними оборотами доходу за спеціальним фондом бюджету.

- відшкодування суми податкового кредиту, накопиченого протягом бюджетного року на субрахунку 741.

- списання видатків поточного року, проведених за рахунок коштів загального фонду.

- списання видатків поточного року, проведених за рахунок доходів спеціального фонду бюджету.

- списання вартості переоцінених запасів та матеріалів, а також таких, що отримані від ліквідації розподілу матеріальних цінностей, оприбутковані за результатами інвентаризації.

- списання нарахованих курсових різниць.

- складання «пробного» балансу установи на 1 січня наступного за звітним року.

- складання Контрольної таблиці узгодження форм річного звіту.

Складання звітності здійснюється на підставі інструктивних матеріалів, які регулюють порядок її складання.

Управління повністю забезпечено зазначеними інструкціями. Останні після їх надходження до бухгалтерської служби вивчаються головним бухгалтером і передаються для реєстрації відповідальній особі, яка фіксує в журналі факт її надходження із зазначенням дати надходження, реєстраційного номера і дати затвердження інструкції, а також посаду, прізвище, ім'я, по батькові особи, за якою інструкцію закріплено. Інструкції зі складання звітності містять загальні рекомендації щодо заповнення звітних форм. При передачі інструкції відповідальній особі в журналі робиться відмітка – підпис про отримання.

Для забезпечення якісного та швидкого складання фінансової звітності розроблені робочі інструкції до кожної форми з пакету звітності. В інструкціях відображені особливості облікового процесу управління, детальні методичні рекомендації по отриманню необхідних показників звітних форм.

Важливим засобом організації складання звітності в управлінні є проведення інструктивних нарад. На спеціальній інструктивній нараді головний бухгалтер докладно подає методику складання звітності та ознайомлює виконавців із напрямками організації складання звітності з метою досягнення найвищого ефекту. Головний бухгалтер підготовлює відповідні матеріали щодо основних методичних положень для роздачі учасникам наради. Учасники наради обговорюють визначені організаційні заходи, висловлюють свої пропозиції щодо їх нормування та ухвалюють їх до виконання.

У тижневий термін після отримання Інструкції про порядок складання річних фінансових звітів головний бухгалтер опрацьовує даний інструктивний матеріал, розроблює таблицю складання звітності, визначає склад підготовчих робіт до складання звітності та їх виконавців.

До переліку підготовчих робіт зі складання місячної звітності управління включають:

а) перевірку правильності адресності та своєчасності відображення касових і фактичних видатків на однойменних картках аналітичного обліку в розрізі фондів (загального і спеціального);

б) розподіл затрат та калькулювання вартості послуг;

в) перевірку правильності віднесення доходів спеціального фонду за рахунком 72 «Доходи спеціального фонду»:

1) кошти, отримані як плата за послуги, що надається бюджетними установами;

2) кошти, отримані за іншими джерелами власних надходжень;

3) інші надходження спеціального фонду;

г) перевірку даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську та кредиторську заборгованість, яка виникла у зв'язку з виконаннями кошторису за поточний і минулі роки;

д) перевірку повноти відображення зобов'язань у системі оперативного обліку бюджетної установи.

Річні звіти управління складаються за звітний рік, яким вважається період з 1 січня до 31 грудня включно. До подання річного бухгалтерського звіту на підставі затверджених керівником установи пропозицій постійно діючих інвентаризаційних комісій з урегулювання розбіжностей фактичної наявності цінностей відповідні записи мають бути внесені до реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку.

Суми статей балансу за коштами на рахунках у банках, банківськими позиками, дані про рух фінансування з бюджету та позабюджетних фондів повинні відповідати відомостям, вказаним у виписках банків. Відображення у балансі сум за розрахунками з фінансовими і податковими органами, які взаємно не погоджені, не допускається.

Річні бухгалтерські звіти управління подаються:

- вищій установі;
- органу Державного казначейства;
- органу Державної статистики.

В Державному управлінні охорони навколишнього природного середовища у Сумській області складаються табелі-календарі подання зовнішньої і внутрішньої звітності. Роботи зі складання табелів-календарів здійснюються головним бухгалтером у складі організаційно-підготовчих робіт зі складання та подання звітності. Табелі-календарі, як і інші організаційні регламенти, обговорюються і затверджуються на інструктивних нарадах. Остаточна перевірка звітних форм здійснюється на основі вказівок з ув'язки окремих форм звітності з поданими в інструктивних матеріалах.

Бланки бухгалтерської звітності частково надходять до Державного управління в порядку централізованого забезпечення, частково виготовляються в управління за допомогою засобів комп'ютерної та іншої організаційної техніки. Спосіб заповнення бланків залежить безпосередньо від джерела надходження. Зокрема, бланки, виготовлені за допомогою персональних комп'ютерів в системі АРМ бухгалтера, на виході із зазначеної системи обробки інформації набувають кінцевого вигляду носія облікової інформації. Бланки звітних форм, отримані в порядку централізованого забезпечення або шляхом закупівлі, ксеро-копіювання, заповнюються вручну чи за допомогою друкарської машинки.

Граничні терміни подання звітних форм визначені порядком подання фінансової звітності, затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України від 29.02.2000 № 419 та відповідними нормативними документами Державного комітету статистики та Державної податкової служби України. Так, квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається управлінням не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 20 лютого наступного за звітним року.

Місячний звіт про використання бюджетних асигнувань подається управлінням не пізніше 5 числа місяця, наступного за звітним, квартальний – не пізніш як 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річний – не пізніш як 22 січня наступного за звітним року.

Датою подання фінансової звітності вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. У разі, коли дата подання звітності припадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Фінансова звітність управління подається органам Державного казначейства чи фінансовим органам, а також галузевому міністерству після погодження з органами Держказначейства.

Фінансова звітність найчастіше подається головним бухгалтером власноруч, але може бути надіслана поштою чи передана у вигляді файлів через систему електронної пошти.

Таким чином, організація складання фінансової звітності Державного управління охорони навколишнього природного середовища в Сумській області здійснюється відповідно до вимог діючого законодавства і передбачає складання та подання звітності. Задачами організації складання фінансової звітності є: визначення пакета звітності; розподіл робіт між виконавцями зі складання звітів; підготовка таблиці складання звітності; визначення складу облікових робіт, які потребують виконання, до початку складання звітності; розробка робочих інструкцій зі складання звітності; проведення інструктивних нарад зі складання звіту.

2.3 Методика складання фінансової звітності

Фінансова звітність управління насамперед повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень. Крім цього фінансова звітність управління повинна містити інформацію про всі проведені операції, які відбулися у звітному періоді.

При складанні фінансової звітності управлінням спочатку заповнюється заголовна частина форм в такій послідовності:

- реквізит ДКУД (Державний класифікатор управлінських документів);
- реквізит «Установа» відображає повну назву установи (відповідно до установчих документів), зареєстровану в установленому порядку, та її ідентифікаційний код за єдиним державним реєстром підприємств й організацій України (ЄДРПОУ);
- реквізит «Територія» відображає назву території, де розташовано установу, відповідно до системи позначень адміністративно-територіальних одиниць (КОАТУУ);
- реквізит «Галузь (вид діяльності)» відображає вид діяльності установи відповідно до Загального класифікатора галузей народного господарства (ЗКГНГ);
- реквізит «Орган державного управління» відображає назву органу, у віданні якого перебуває установа та якому подається бухгалтерський звіт (СПОДУ);
- реквізит «Контрольна сума» установою не заповнюється;
- реквізит «Адреса організації» відображає повну поштову адресу установи;
- реквізит «Кількість установ» відображає кількість юридичних осіб, що включені органом управління до зведеного балансу;
- код та назва відомчої класифікації видатків;
- код та назва програмної класифікації видатків.

У формах бухгалтерських звітів наводяться всі передбачені показники. У разі не заповнення тієї чи іншої статті (рядка, графи) через відсутність показника ця стаття (рядок, графа) прокреслюється або заповнюється нулями. Форми звітності заповнюються в гривнях, чорнилом, пастою кулькових ручок, на принтерах, за допомогою засобів автоматизації та іншими способами, які забезпечують збереження цих записів протягом

установленого терміну зберігання звітності та запобігають внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень. Додаткові статті та показники у форми фінансової звітності вводити забороняється. Проставлення додаткових кодів економічної класифікації видатків, які не включені до відповідних форм фінансової звітності також не допускається.

Кошти, які протягом звітного періоду надходять до управління на відновлення касових видатків (за телефонні переговори, помилково перераховані тощо), відображаються у відповідних формах фінансової звітності як зменшення касових видатків за тим кодом економічної класифікації видатків, за яким вони були проведені у звітному періоді.

Особливе значення у пакеті фінансової звітності управління має Баланс. Баланс (форма № 1) містить узагальнені підсумкові показники, отримані на підставі звірених даних бухгалтерського обліку станом на початок та на кінець звітного періоду. Структура балансу управління суттєво відрізняється від балансу госпрозрахункового підприємства.

Засоби бюджетної управління та джерела їх утворення в балансі показуються за статтями. Стаття балансу – це складова активу і пасиву, яка характеризує групу економічно однорідних господарських засобів та джерел їх утворення. Статті балансу, в свою чергу, об'єднуються в економічно однорідні групи – розділи балансу.

Актив балансу бюджетної установи складається з трьох розділів:

- I. Необоротні активи.
- II. Оборотні активи.
- III. Витрати.
- У пасиві балансу відображаються джерела утворення засобів.

Основним джерелом утворення господарських засобів бюджетної установи є асигнування з бюджету.

- Пасив балансу установи складається з трьох розділів:
- I. Власний капітал.
- II. Зобов'язання.

– III. Доходи.

Дані статей балансу на кінець звітного року обґрунтовані результатами інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, резервів, документів і розрахунків. До подання річного бухгалтерського звіту на підставі затверджених керівником установи пропозицій постійно діючих інвентаризаційних комісій щодо врегулювання розбіжностей фактичної наявності цінностей інвентаризації відповідні записи мають бути внесені до регістрів і рахунків бухгалтерського обліку.

У розділі I "Необоротні активи" відображається вартість матеріальних і нематеріальних активів установи, отриманих і призначених для використання управлінням. В рядках 110, 120, 130 – "Залишкова вартість" наводиться залишкова вартість необоротних активів, яка визначається розрахунковим шляхом як різниця між первісною (відновлювальною) вартістю та сумою зносу. Рядки 111, 121, 131 "Знос" – призначені для відображення суми зносу необоротних активів, нарахованого в останній робочий день грудня. Рядки 112, 122, 132 "Первісна вартість" – відображають первісну вартість необоротних активів, тобто фактичну вартість придбання, спорудження, виготовлення необоротних активів з урахуванням змін, що збільшували або зменшували цю вартість.

Розділ II "Оборотні активи" передбачений для відображення грошових коштів і їх еквівалентів, а також інших активів, призначених для реалізації або використання протягом року. В рядку 160 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" – наводиться вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, термін експлуатації яких не перевищує одного року. В рядку 170 "Інші запаси" – відображається вартість запасів управління, що не враховані в рядках 150 "Матеріали і продукти харчування" та 160 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

Розділ III "Витрати" призначений для відображення фактичних видатків і витрат управління, проведених у звітному періоді.

В пасиві балансу в розділі I "Власний капітал" – відображаються суми фондів управління і фінансових результатів діяльності за минулі роки. У розділі II "Зобов'язання" відображаються поточні та довгострокові зобов'язання управління.

У розділі III "Доходи" відображаються всі надходження управління, які отримує на виконання кошторису. Залежно від джерел утворення доходів у формах фінансової звітності вони відображаються при фактичному надходженні коштів або при нарахуванні доходу за надані послуги.

У розшифруванні позабалансових рахунків наводяться суми залишку на початок року, надходження та вибуття протягом звітного періоду, залишку на кінець кварталу: орендованих необоротних активів, активів на відповідальному зберіганні та інше.

Інформація річного звіту доповнюється пояснювальною запискою, яка є обов'язковим додатком до річного звіту. У пояснювальній записці наводяться пояснення основних факторів, які вплинули на господарські та фінансові результати роботи установи, висвітлюється її фінансовий та майновий стан.

У пояснювальній записці висвітлюються такі питання:

- короткий опис діяльності установи;
- рух грошових коштів за звітний рік за операціями, проведеними у грошовій та негрошовій формах, наводиться за встановленою формою;
- основні фактори, що вплинули на виконання кошторису, дані про заборгованість за заробітною платою та іншими соціальними виплатами;
- зміни у фінансовому стані бюджетної установи за звітний рік;
- результати проведення щорічної інвентаризації активів і зобов'язань;
- стан дебіторської та кредиторської заборгованості установи на кінець звітного року, причини проведення попередньої оплати та отримання товарів, робіт, послуг без здійснення платежів за них;

- суми списаної протягом звітнього року дебіторської заборгованості, строк позовної давності якої минув;
- реструктуризована заборгованість бюджетної установи та підстави для неї;
- розшифровка поточних рахунків, що перебувають в установах банків, підстави для наявності цих рахунків із зазначенням залишків на цих рахунках та виду коштів;
- інформація про стан депозитних операцій установ, де необхідно відобразити депозитні операції, що проводить бюджетна установа (залишки на рахунках), із зазначенням нормативно-правового акту, на підставі якого проводяться ці операції.

Крім того, у пояснювальній записці до річного фінансового звіту обов'язково повинні бути викладені роз'яснення про розбіжності між плановими бюджетними асигнуваннями і фактичним надходженням коштів, між даними різних форм звітності, а також між показниками звітності на кінець звітнього року і на початок наступного року (якщо такі розбіжності мали місце). Крім того, тут знаходять своє відображення відомості про намір установи змінити на майбутній рік методологію подачі окремих господарських і майнових операцій, коштів та розрахунків, а також подачу інформацію про дебіторів, що мають найбільшу прострочену заборгованість, із зазначенням суми боргу.

При складанні звітів за формою № 2 – про надходження та використання коштів загального фонду, за відповідними формами № 4 – про надходження і використання коштів спеціального фонду, за формою № 7 – про заборгованість за бюджетними коштами обов'язково підкреслюється номер форми, за якою складений звіт, вказуються коди бюджетної класифікації видатків та їх назва. При складанні звітів за формою № 7, крім цього, зазначають назву фонду бюджету, за коштами якого складений звіт.

Бухгалтерські звіти управління містять інформацію за отриманими доходами та проведеними видатками, здійсненими в національній грошовій

одиниці України та іноземній валюті (за коштами, передбаченими кошторисами доходів та видатків). При цьому операції, здійснені в іноземній валюті, відображаються в національній валюті в сумах, які визначаються шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку України, що діє на дату здійснення операцій. Звіти складаються у гривнях, а зведені звіти – в тисячах гривень з одним десятковим знаком.

Усі примірники квартальної фінансової звітності до подачі установі вищого рівня перевіряються і завізуються органом Державного казначейства України з проставленням підпису, печатки або штампа на кожній сторінці всіх форм фінансової звітності.

Правильність складання фінансових звітів визначається шляхом перевірки та порівняння окремих показників у відповідних формах фінансових звітів. У бухгалтерських звітах і балансах не повинно бути жодних підчисток і помарок. Виправлення помилок у звітах здійснюється з дотриманням вимог Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88 [57]. Після ретельної перевірки бухгалтерські звіти та пояснювальні записки підписуються керівником і головним бухгалтером управління. Без таких підписів звіти вважаються недійсними. Бухгалтерські звіти завіряються печаткою установи.

Таким чином, у формах бухгалтерських звітів наводяться всі передбачені показники. У разі не заповнення тієї чи іншої статті (рядка, графи) через відсутність показника ця стаття (рядок, графа) прокреслюється або заповнюється нулями. Форми звітності заповнюються в гривнях, чорнилом, пастою кулькових ручок, на принтерах, за допомогою засобів автоматизації та іншими способами, які забезпечують збереження цих записів протягом установленого терміну зберігання звітності та запобігають внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень. Додаткові статті та показники у форми фінансової звітності вводити забороняється.

Проставлення додаткових кодів економічної класифікації видатків, які не включені до відповідних форм фінансової звітності також не допускається.

Правильність складання фінансових звітів визначається шляхом перевірки та порівняння окремих показників у відповідних формах фінансових звітів.

2.4 Особливості складання фінансової звітності установи

Особливості складання фінансової звітності Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області визначається відзнаками фінансового обліку цієї установи. Розглянемо основні структурні елементи фінансового обліку управління.

Нормальну виробничу діяльність кожне підприємство може здійснювати лише при постійних зв'язках з іншими підприємствами за допомогою грошових коштів. Облік грошових коштів в установі ведуть відповідно до Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ (затвердженої наказом Державного казначейства України від 26 грудня 2003 року № 242).

Для ведення обліку грошові кошти розподіляють на групи: грошові кошти в касі; грошові кошти на рахунках в органах Державного казначейства; інші кошти. Для обліку коштів, розрахунків та інших активів застосовують рахунки класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, який об'єднує такі синтетичні рахунки: 30 „Каса”; 32 „Рахунки в казначействі”; 33 „Інші кошти”.

Для обліку коштів на рахунках в органах ДКУ держуправління використовує такий синтетичний рахунок: 32 „Рахунки в казначействі” з розподілом на субрахунки: 321 «Реєстраційні рахунки»; 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги». На цьому рахунку обліковуються рух і наявність коштів, які перебувають на особових, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунках, відкритих в

органах Державного казначейства і використовуються у встановленому порядку. На рахунки зараховується сума коштів, яка фактично надійшла на ім'я установи (зокрема кошти, що вносять на відновлення касових видатків поточного року). Суми коштів, які надходять на відновлення касових видатків загального фонду, здійснених у минулих бюджетних періодах, перераховують до доходів відповідного бюджету.

Рахунки відкривають на один бюджетний рік і щорічно поновлюються. Списують кошти з рахунків установи на оплату видатків відповідно до затверджених кошторисів. Залишки коштів у бухгалтерському обліку за субрахунками рахунку 32 повинні відповідати залишкам коштів за витягом органу Державного казначейства з відповідного реєстраційного, спеціального реєстраційного рахунку установи.

Протягом місяця облік операцій з надходження бюджетних асигнувань загального фонду бюджету на особовий, реєстраційний рахунок установи та здійснення видатків з цих рахунків ведеться в Накопичувальній відомості руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства ф. 381 (бюджет) – меморіальний ордер №2.

Облік касових видатків ведеться за кодами бюджетної класифікації, з виділенням видатків за загальними і спеціальними фондами, за джерелами формування спеціального фонду окремо за кожним рахунком, відкритим в органі Державного казначейства на ім'я установи.

Для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок установи доходів та здійснення касових видатків спеціального фонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів зі спеціальних реєстраційних рахунків в органах Державного казначейства України використовується Меморіальний ордер №3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України» форма №382 (бюджет).

Поряд з грошовими коштами на рахунках в банку, органах Державного казначейства і в касі управління розпоряджається іншими коштами, до яких

належать: грошові документи в національній валюті. До грошових документів належать: сплачені талони на бензин і мастило, оплачені путівки в будинки відпочинку, санаторії, на турбази, отримані повідомлення на поштові перекази, поштові марки і марки держмита, бланки трудових книжок і вкладиші до них тощо. Для обліку інших коштів в плані рахунків передбачено активний рахунок № 33 „Інші кошти”, який в даній установі має один субрахунок 331. Облік пального, отриманого по талонах і списаного за шляховими листами, ведеться в книзі кількісно-сумового обліку матеріальних цінностей (ф. № 296-6, 296) чи на картках такої ж назви ф. 296 а.

Наприкінці місяця записи за операціями з грошовими документами та грошовими коштами в дорозі групуються у меморіальному ордері форми № 274 (бюджет). Записи здійснюються на підставі виписок органів Державного казначейства (установ банків), звітів матеріально відповідальних осіб, реєстрів аналітичного обліку, інших документів. Дані меморіальних ордерів переносяться до книги „Журнал-головна”.

Облік дебіторської заборгованості в управлінні ведуть на рахунку 36 «Розрахунки з різними дебіторами» з розподілом на субрахунки: 362 «Розрахунки з підзвітними особами»; 364 «Розрахунки з іншими дебіторами». На субрахунку 362 обліковують розрахунки з працівниками установи за виданий аванс на господарські видатки або видатки на відрядження. Механізм видачі коштів в підзвіт, розміри, а також порядок звітування регламентовано Постановою КМУ від 23 квітня 1999 р. № 663. При обліку розрахунку з дебіторами враховують вимоги наказу Мінфіну України від 06.04.1998р. № 83 (із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіна № 240 від 13.10.1999 р.).

Дебіторська заборгованість, щодо якої термін позовної давності минув, списується за рішенням керівника установи на зміни результату виконання кошторису доходів та видатків за минулий рік. Для обліку розрахунків з дебіторами установи, що не враховані в операціях за субрахунками 361, 362

передбачений субрахунок 364 «Розрахунки з іншими дебіторам». Цей субрахунок застосовується при здійсненні попередньої оплати рахунків постачальників за матеріальні цінності і послуги, які будуть поставлені чи надані установі в майбутньому.

За дебетом субрахунку 364 відображаються:

- нарахована плата за відвантажені товари, виконані роботи та надані послуги, за які оплата буде отримана в майбутньому, при цьому кредитуються субрахунки рахунків 71, 72;

- перерахована попередня оплата за товари, роботи та послуги, що будуть надані установі в майбутньому, при цьому кредитуються субрахунки рахунків 30, 32.

За кредитом субрахунку 364 відображаються;

- надходження коштів за вже відвантажені в минулому товари, виконані роботи та надані послуги, при цьому дебетуються субрахунки рахунків 30, 32;

- отримання товарів, робіт та послуг, що були оплачені в минулому попередньою оплатою, при цьому дебетуються субрахунки рахунків 10, 11, 12, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 80, 81, 82.

Залишок за субрахунком 364 може бути як дебетовим, так і кредитовим. У фінансовій звітності він відображається розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, а кредитове – у складі зобов'язань.

Для відображення операцій за субрахунком 364 застосовують меморіальний ордер № 4 – Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами, форма № 408-авт (бюджет). Аналітичний облік розрахунків з різними дебіторами ведеться в оборотних відомостях в розрізі підприємств-постачальників, підзвітних та матеріально-відповідальних осіб.

У складі запасів обліковують: сировину та матеріали; обладнання, конструкції і деталі до установки; спеціальне обладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами; малоцінні та швидкозношувані предмети; паливо; матеріали для навчальних, наукових та

інших потреб; запасні частини до машин і обладнання (що не можуть належати до основних засобів); господарські матеріали і канцелярське приладдя; та інші матеріальні ресурси бюджетної установи, що передбачається використовувати упродовж одного року.

Строк очікуваної експлуатації запасів установи встановлює центральний орган – міністерство охорони навколишнього природного середовища України або (якщо такі нормативні документи відсутні) установа самостійно в момент придбання запасу.

8 грудня 2000 року Державним казначейством України було видано Наказ № 125 «Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ». Відповідно до цієї Інструкції і ведеться облік запасів управління. У бухгалтерському обліку запаси, зокрема одержані та передані безоплатно в установленому чинним законодавством порядку, оцінюють за балансовою вартістю, що поділяється на первісну, справедливу, відновлювальну. Балансова вартість – вартість запасів, з якою їх відображають у балансі. Первісна вартість – вартість придбання, одержання, виготовлення запасів. Справедлива вартість – первісна вартість запасів, одержаних управлінням безоплатно. Відновлювальна вартість – змінена первісна вартість запасів після їхньої переоцінки.

Переоцінюють запаси в управлінні на виконання нормативно-правових актів України (якщо такі будуть запроваджені) або за рішенням керівника бюджетної установи (якщо запаси морально застарілі та у зв'язку з тривалим часом їхньої перебування на збереженні у бюджетній установі, їхня первісна (справедлива, відновлювана) вартість значно відрізняється від аналогічних запасів, придбаних пізніше). Зміна первісної вартості запасів не є додатковим доходом установи і не належить до доходів. Переоцінку запасів управління здійснює комісія з переоцінки, що призначається наказом керівника установи. За результатами переоцінки комісія складає акт про зміну вартості запасів, який затверджує керівник управління.

Запаси в управлінні обліковують за місцем їхнього відповідального зберігання (знаходження) та в фінансовому органі (бухгалтерії). Відповідальність за приймання, зберігання і відпуск запасів покладається на матеріально відповідальних осіб, призначених наказом керівника установи. Оприбутковують запаси на склад та їх видають їх з місць відповідального зберігання (знаходження) за документами установленої форми. Облік запасів ведуть матеріально-відповідальні особи в Книзі складського обліку запасів. У бухгалтерії облік запасів ведуть у кількісному і сумарному вимірах за найменуваннями та в розмірі матеріально-відповідальних осіб.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей бюджетних установ встановлено Інструкцією про порядок відображення в обліку бюджетних установ операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей, затвердженою наказом Державного казначейства України від 16 грудня 2002 р. № 232.

Для обліку запасів в управлінні призначені такі форми первинного та аналітичного обліку:

- Акт про приймання матеріалів (ф.3-1);
- Акт списання (ф.3-2);
- Накладна (вимога) (ф.3-3);
- Книга кількісно-сумового обліку (ф.3-6);
- Картка кількісно-сумового обліку (ф.3-7)
- Книга складського обліку запасів (ф.3-9);
- Оборотна відомість (ф.3-11)
- Опис карток обліку запасів (ф.3-14).

Основні документи щодо надходження матеріалів є рахунки-фактури, прибуткові накладні, копії залізничних накладних, акти прийняття матеріалів.

В управлінні ведеться облік матеріалів, що обліковуються на субрахунку 234 «Господарські матеріали і канцелярські приладдя» –

електролампочки, мило, щітки, будівельні матеріали, папір, олівці та інше;
235 «Паливо, горючі і мастильні матеріали» – дрова, бензин та інші.

Списання пального здійснюють на підставі подорожніх листів за фактичною витратою, але не більше норм витрат, установлених для окремих марок автотранспорту (наказ Держкомстату України від 17.02.98р. № 74 «Про затвердження типової форми первинного обліку роботи службового автомобіля та Інструкції про порядок її застосування»); 238 «Запасні частини до машин і обладнання»; 239 «Інші матеріали» – обліковують насіння, добрива.

Суми податку на додану вартість, що сплачуються під час отримання (купівлі) запасів, не зараховуються до вартості запасів, а зараховують на фактичні видатки бюджетної установи за кодом економічної класифікації видатків, призначених для придбання цих матеріальних цінностей, якщо вони придбані за рахунок коштів загального фонду або зараховуються до податкового кредиту, якщо запаси придбані за рахунок спеціального фонду. Вибуття та переміщення запасів ведуть у Накопичувальній відомості витрачання матеріалів ф.396 (б) – м/о № 13.

Необоротні активи – це матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать установі та забезпечують її функціонування і строк корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше від одного року. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи визначено в «Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ», затвердженій Наказом Державного казначейства України від 17 липня 2000 року № 64.

У необоротні активи установи входять: основні засоби; інші необоротні матеріальні активи; нематеріальні активи; незавершене капітальне будівництво. У складі необоротних активів, зокрема, обліковують: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, передавальні пристрої, робочі, силові машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, столовий, кухонний та господарський

інвентар, обчислювальна техніка, спеціальні інструменти та спеціальні пристосування, білизна, постільні речі, одяг та взуття, інші матеріальні та нематеріальні активи довготривалого використання.

У бухгалтерському обліку вартість, за якою відображають необоротні активи, розподіляється на: первісну; балансову (залишкову); відновлювальну. Придбані (створені) необоротні активи зараховують на баланс установи за первісною вартістю. Первісна вартість необоротних активів – це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їхнє придбання, спорудження та виготовлення. Балансова (залишкова) вартість необоротних активів – це первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зношення. Відновлювальна вартість необоротних активів – це первісна вартість, змінена після переоцінки.

Первісна (відновлювальна) вартість необоротних активів змінюється уразі:

- індексації первісної вартості необоротних активів відповідно до чинного законодавства України;
- добудівлі, дообладнання, реконструкції та модернізації, яка призвела до додаткового укомплектування необоротних активів;
- часткової ліквідації відповідних об'єктів.

Безоплатна передача, списання і реалізація техніки, апаратури та інших основних засобів за цінами нижчими від вартості дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що містяться в них, забороняється. Реалізація основних засобів шляхом безоплатної передачі дозволяється лише бюджетним установам.

Вибуття основних засобів може відбуватися у вигляді ліквідації, реалізації, безоплатної передачі. Основними нормативними документами, які відображають порядок списання основних засобів та необоротних активів є Інструкція з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, яка затверджена наказом Держказначейства України за № 64 від 17.07.2000 р. та Типова інструкція про порядок списання

матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ, затверджена спільним наказом Держказначейства України та Мінекономіки України за № 142/181 від 10.08.2001 р.

Наказом керівника установи щорічно створюється постійно діюча комісія, яка діє протягом року у складі: керівника або його заступника (голова комісії), головного бухгалтера або його заступника, керівників груп обліку або інших працівників бухгалтерії, особи, на яких покладена відповідальність за збереження матеріальних цінностей, інших посадових осіб.

Не може бути здійснене списання з балансу установи основних засобів та інших необоротних активів до закінчення періоду нарахування зносу на них (за винятком пошкоджених внаслідок аварій чи стихійного лиха, морально застарілих, фізично зношених та виявлених в результаті інвентаризації як нестача).

Продаж матеріальних цінностей управління, які віднесено до основних засобів (у тому числі повністю зношених) здійснюється тільки на конкурсних засадах (через біржі, аукціони та за конкурсом). Продаж будівель, споруд, транспортних засобів та повністю зношених матеріальних цінностей, які належать до необоротних активів, проводиться за експертною оцінкою. Продаж інших необоротних активів та запасів здійснюється за справедливою вартістю. Справедлива вартість визначається з урахуванням первісної вартості та фізичного та морального зношення. На суму коштів, отриманих від реалізації необоротних активів проводять запис – дебет 313, 323, 364, 675 кредит рахунку 711, на якому обліковуються доходи за спецкоштами. Суму нарахованого ПДВ показують за кредитом 641 у кореспонденції з рахунком 364, 675.

Рахунки бухгалтерського обліку класу 4 «Власний капітал» в управлінні застосовують для обліку фондів та визначення результату виконання кошторисів бюджетних установ за поточний рік, а також в результаті переоцінки. На субрахунку 401 «Фонд у необоротних активах за їх

видами» обліковують вкладення у фонд основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів (з урахуванням зносу).

Вартість придбаних необоротних активів супроводжується записом за дебетом субрахунків класу 1 «Необоротні активи», та кредиту субрахунків класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» та класу 6 «Поточні зобов'язання». Водночас проводиться другий запис за кредитом субрахунку 401 та дебетом відповідного субрахунку класу 8 «Витрати». При вибутті, ліквідації і безоплатній передачі дебетується субрахунок 401 і відповідний субрахунок рахунку 13 (на суму зносу) і кредитуються відповідні субрахунки класу 1. Для групування записів по цих субрахунках використовують м/о № 9, з якого записи переносяться в книгу «Журнал-головна».

Для обліку розрахунків з різними бюджетними установами, а також підприємствами, організаціями, що є кредиторами управління передбачено рахунок 67 «Розрахунки за іншими операціями і кредиторами», який включає такі субрахунки: 675 «Розрахунки з іншими кредиторами». Субрахунок 675 «Розрахунки з іншими кредиторами» застосовується у разі:

- отримання від підприємств, установ та організацій матеріальних цінностей та послуг, рахунки за які управлінням буде сплачено у майбутньому;
- зарахування на рахунки установи коштів за матеріальні цінності (послуги), які будуть відвантажені (надані) нею в наступні періоди.

Суми отриманих матеріальних цінностей записуються за кредитом, а перераховані кошти за відповідні матеріальні цінності та надані послуги записуються за дебетом субрахунку 675. Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами за субрахунком 675 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведеться позиційним способом у накопичувальній відомості ф. № 409 (меморіальний ордер № 6).

Облік розрахунків з різними кредиторами за субрахунком 675 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведеться в картках ф. № 292-а (у книзі

ф. № 292). Для здійснення контролю за правильністю відображення за аналітичним обліком даних щодо стану розрахунків з дебіторами та кредиторами за взяті зобов'язання складається оборотна відомість ф. № 285.

Усі бухгалтерські операції за субрахунками класу 6 «Поточні зобов'язання», що здійснюються за рахунок коштів загального та спеціального фондів бюджету, ведуться в зазначених реєстрах, але окремо за кожним фондом. Розрахунки з юридичними та фізичними особами (крім розрахунків з підзвітними особами) за товари, роботи та послуги здійснюються після їхнього отримання. Попередня оплата дозволяється у випадках, визначених чинним законодавством України.

Державне управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області є платником таких податків:

- Податок на додану вартість;
- Податок з власників транспортних засобів;
- Збір за забруднення навколишнього природного середовища

Установа не є платником комунального податку, податку на прибуток (згідно Закону України «Про прибуток» п. 7.11.1), податку на землю (згідно Закону України «Про плату за землю» від 13.09.1996 р. №378/96ВР).

Основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик. Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу згідно з встановленими нормами праці. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок та відрядних розцінок для працівників і посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за роботу, виконану понад встановлених норм, за трудові успіхи і винахідництво та особливі умови праці. Вона складається з доплат, надбавок, гарантійних та компенсаційних виплат, премій, пов'язаних з виконанням виробничих завдань і функцій.

Зміни особового складу управління відображають в первинних документах: наказі та розпорядженні по підприємству на прийом,

переведення, звільнення, надання відпусток. Облік використання робочого часу ведуть в таблиці, де відображають відпрацьований час, неявки на роботу (вказується за допомогою умовних позначок).

Розрахунок зарплати в управлінні здійснюють в розрахунково-платіжній відомості. В бухгалтерському обліку розрахунки із зарплати, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю обліковують на рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці». За підсумками розрахунково-платіжної відомості складають м/о №5.

На суму нарахованої зарплати здійснюють нарахування внесків на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування, в тому числі на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття. М/о №5 підписує виконавець, особа що перевірила ордер та головний бухгалтер.

Нарахування зарплати: дебет 801 кредит 661.

Нарахування працівникам допомоги за тимчасовою непрацездатністю:

- за перші 5 днів – дебет 801 кредит 661.
- починаючи з 6 дня непрацездатності – дебет 652 кредит 661.

Із нарахованої зарплати проводять такі вирахування:

- податок з доходів фізичних осіб – дебет 661 кредит 641.
- Відрахування на обов'язкове державне страхування:
- дебет 661 кредит 651, 652, 653, 654.

Також утримуються профспілкові внески, аліменти, , суми за договорами добровільного страхування.

Доходи управління – це кошти, які вона отримує на виконання власного кошторису доходів і видатків. Доходи обліковують на субрахунках 7 класу: 701 «Асигнування з держаного бюджету на видатки установи та інші заходи». У кредит субрахунку 701 записують:

- суми бюджетних коштів, що надійшли на видатки, передбачені кошторисом, згідно із затвердженим бюджетом;
- суми виявлених лишків матеріалів і грошей у касі, а також безоплатно одержані матеріали.

У дебет субрахунку 701 записують: суми відкликаних коштів, суми фактичних видатків, що списуються в кінці року на підставі річних звітів, суми списаних нестач матеріалів і безнадійних до одержання боргів. Кредитовий залишок протягом року показує суму асигнувань з бюджету нарастаючим підсумком з початку року (за мінусом нестач матеріалів і безнадійних до одержання боргів).

Аналітичний облік здійснюють на картках аналітичного обліку отриманих асигнувань в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Спеціальний фонд кошторису доходів і видатків бюджетної установи – це кошти, що надходять на конкретну мету та витрачаються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень. Доходи по цих надходженнях установи на звітний рік складаються із залишку коштів відповідного виду на початок року та їх надходження в плановому періоді.

Для обліку доходів спеціального фонду призначено рахунок 71 «Доходи спецфонду» (711 «Доходи, отримані як плата за послуги»). У кредит субрахунку 711 записують суми нарахованих доходів в розрізі видів за надані послуги. У дебет відносять видатки протягом року, після закінчення року та інші операції. Операції з нарахування доходів по спеціальним коштам ведуть у Накопичувальній відомості ф.409 (м/о № 14).

Видатки установи здійснюються відповідно до бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України за № 604 від 27.12.01р. «Про бюджетну класифікацію та її запровадження». Порядок витрачання коштів установ, які фінансуються з державного бюджету встановлюються Державним казначейством України. Для обліку видатків управління застосовується 8 клас рахунків «Витрати», що складається з рахунків: 80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду», 82 «Виробничі витрати», 801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи».

Після закінчення року субрахунок 801 у закривається шляхом списання проведених протягом року видатків у дебет субрахунку 681 «Внутрішні

розрахунки за загальним фондом». У кінці року фактичні видатки списуються з кредиту субрахунку 801 у дебет субрахунку 431 на результат виконання кошторису за загальним фондом. Облік фактичних видатків за рахунок коштів спеціального фонду ведуть на рахунок 81. Субрахунок 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги».

У місячних звітах проставляються тільки касові видатки, а в кварталних передбачено графи, де проставляються і фактичні видатки. При кварталній звітності додатково подається форма № 1 «Баланс» та пояснювальна записка. Також передбачено подання форми № 4-1-зведена «Зведений звіт про надходження і використання спеціальних коштів». Річна фінансова звітність передбачає додаткове складання таких звітів: № 5 «Звіт про рух необоротних активів», № 15 «Звіт про нестачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей в бюджетних установах».

Таким чином, особливості складання фінансової звітності Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області визначається відзнаками фінансового обліку цієї установи, який здійснюється відповідно до діючого законодавства України.

Підсумовуючи розглянуті питання другого розділу дипломної роботи слід зазначити, що в цілому фінансовий стан Державного управління стабільний, хоча спостерігається незначне збільшення в активах управління в 2008 р. порівняно з 2007 р. та у зв'язку з економічною кризою в країні деяке зменшення в пасивах установи. Організація складання фінансової звітності Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області здійснюється відповідно до вимог діючого законодавства і передбачає складання та подання звітності. Задачами організації складання фінансової звітності є: визначення пакета звітності; розподіл робіт між виконавцями зі складання звітів; підготовка таблиці складання звітності; визначення складу облікових робіт, які потребують виконання, до початку складання звітності; розробка робочих інструкцій зі складання звітності; проведення інструктивних нарад зі складання звіту.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ ОХОРОНИ НАВКОЛИШНЬОГО ПРИРОДНОГО СЕРЕДОВИЩА У СУМСЬКІЙ ОБЛАСТІ

3.1 Удосконалення плану рахунків як основи складання фінансової звітності

Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах та реалізація ефективної облікової політики у сфері державних фінансів за умов переходу економіки до ринкових відносин посідають достатньо важливе місце у процесі регулювання економічного розвитку держави. Основною проблемою реформування бухгалтерського обліку в бюджетних установах є відсутність єдиних підходів до розробки дієвих механізмів удосконалення системи бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатність розробленості питання переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Реалізація функцій і завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах і в Державному управлінні охорони навколишнього природного середовища в Сумській області, зокрема, вимагає формування нових підходів, які виникають в сучасних умовах. По-перше, це розвиток міжнародних зв'язків і необхідність впровадження міжнародних стандартів. По-друге, проведені нами дослідження свідчать, що необхідна розробка інтегрованого плану рахунків бюджетного обліку. До цієї думки схиляються як ряд науковців, так і практиків. По-третє, розвиток бюджетної системи і розширення сфер діяльності бюджетних установ (особливо, впровадження платних послуг) вимагає відповідного удосконалення вітчизняної облікової термінології.

При цьому для України як і для більшості постсоціалістичних країн розробка та запровадження в державному секторі національних стандартів на основі міжнародних є сьогодні одним з ключових напрямків модернізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Вказаний напрям є особливо важливим в умовах членства країни в СОТ, що потребує підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Розглядаючи першу з визначених позицій, зауважимо, що питання утворення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку щодо діяльності суб'єктів державного сектору економіки вже не є дискусійним, оскільки Указом Президента України “Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері” від 25 грудня 2001 р. № 1251/2001 Міністерству фінансів України та Державному казначейству України надані повноваження щодо розроблення національних стандартів на основі міжнародних стандартів обліку фінансової звітності державного сектору. І вже Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 було затверджено перший стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі – це Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» з додатками до нього: Баланс; Звіт про фінансові результати; Звіт про рух грошових коштів; Звіт про власний капітал; Примітки до фінансової звітності. Дане Положення було схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України і набирає чинності з 01.01.2013 р. Цим Положенням визначаються зміст та форми фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Актуальність питання розвитку системи бухгалтерського обліку підтверджується тим фактом, що протягом останнього часу відбуваються семінари та круглі столи за участю представників Міністерства фінансів України, Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Мінфіні, професійних об'єднань бухгалтерів і аудиторів на тему запровадження

міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, вивчається міжнародний досвід, проблеми та перспективи розвитку бухгалтерського обліку. Така зацікавленість пояснюється тим, що Україна рухається в Європу, – розвиває міжнародне співробітництво, бере участь у міжнародному розподілі та кооперації праці, залучає іноземні інвестиції в економіку України, вітчизняні підприємства виходять на міжнародні ринки капіталу – все це потребує подальшого реформування системи бухгалтерського обліку, запровадження методології розкриття економічної інформації за міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставності фінансової звітності суб'єктів господарювання. Саме тому Законом України "Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" від 18 березня 2004 року № 1629-IV бухгалтерський облік визначено однією з пріоритетних сфер, в яких здійснюється адаптація законодавства України до норм ЄС.

Однак досі залишаються невизначеними окремі концептуальні питання подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні, зокрема обліку в установах бюджетної сфери.

Основні перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні полягають в переході до міжнародних стандартів та створенні нової нормативної бази бухгалтерського обліку, що в свою чергу вимагає рішення проблем регулювання бухгалтерського обліку на національному рівні.

Слід зазначити, що міжнародні стандарти обліку для державного сектора є офіційно прийнятими вимогами до фінансової звітності. Вони розроблені шляхом адаптації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, але з урахуванням особливостей функціонування державного сектора. Фінансова звітність суб'єктів державного сектора, яка складається відповідно до міжнародних стандартів, має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання та цільове призначення виділених йому ресурсів. Фінансова звітність державного сектору є ключовою ланкою в

інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні.

Стосовно нормативної бази бухгалтерського обліку зазначимо, що законодавством чітко не визначено методи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі, особливо з урахуванням специфіки окремих бюджетних установ.

В Україні правові основи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку встановлює Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Реформування бухгалтерського обліку відповідно до ринкових умов господарювання почалося з прийняттям саме цього закону. Його норми є базовими орієнтирами, які визначають сучасну систему бухгалтерського обліку. Разом з тим в тексті закону є певні суперечності, неузгодженості, а деякі аспекти не освітлені зовсім, що призводить до неоднозначного його тлумачення. Особливості бухгалтерського обліку в установах невиробничої сфери визначаються законодавством про бюджетний устрій і бюджетний процес в Україні, інструкціями з бухгалтерського обліку в установах та організаціях, що фінансуються з державного і місцевих бюджетів, іншими нормативними документами Міністерства фінансів України та Державного казначейства України.

Щодо методологічного забезпечення бухгалтерського обліку на рівні інших органів виконавчої влади необхідно зазначити, що єдиного підходу до галузевої нормативної бази з обліку у міністерств та відомств немає. Це призводить до невиконання вимог статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якої органи виконавчої влади повинні забезпечити розробку на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичних рекомендацій з їх застосування. Така розбалансованість свідчить про відсутність загальної концепції створення методичного забезпечення бухгалтерського обліку, а

також відсутність координації діяльності органів виконавчої влади, які визначають облікову політику.

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ у системі бухгалтерського обліку має висвітлюватись відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку зазначених установ. Цей план рахунків мають використовувати всі установи та організації, повністю або частково утримувані за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів, а отже, він визначає їхню методологію обліку незалежно від галузевої належності. Очевидно, що створити уніфікований план рахунків для різнопрофільних бюджетних установ можна, лише побудувавши його за принципом сфери об'єднання, тобто включити до нього бухгалтерські рахунки, що їх використовують усі установи та організації, які визначаються як бюджетні.

Структура плану рахунків дає змогу отримувати вичерпну інформацію, необхідну для складання балансу та звітності про виконання кошторисів бюджетних установ. Тому для оптимізації ведення бухгалтерського обліку в бюджетній установі необхідна розробка пропозицій стосовно уніфікації плану рахунків шляхом його деталізації як на рівні синтетичних рахунків, так і на рівні субрахунків. Такі доповнення будуть доречні в частині ведення обліку фінансування та здійснення видатків установи за кодами економічної класифікації видатків. Зазначена процедура, безумовно, є дуже важливою, оскільки від її результату залежить якість бухгалтерського обліку в цілому та довідкової інформації зокрема, коли йдеться про бухгалтерський облік як основну інформаційну підсистему в системі управління організацією.

Для забезпечення запровадження методу нарахувань, який є основним у міжнародних стандартах і дає можливість складати прогноз впливу господарських операцій на фінансову стійкість, а також надає повну інформацію про державні активи і зобов'язання, необхідно вдосконалити план рахунків.

Саме на удосконаленні плану рахунків ми і зупинимосся. Адже план рахунків безпосередньо пов'язаний із складанням балансу та здійснює

неабиякий вплив на правильність його заповнення та достовірне відображення даних діяльності установи. А зараз, коли відбувається перехід на міжнародні стандарти обліку та звітності особливо необхідно якомога раціональніше провести його перебудову. Тому ми, спираючись на прийняте Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» з додатками до нього: Баланс; Звіт про фінансові результати; Звіт про рух грошових коштів; Звіт про власний капітал; Примітки до фінансової звітності, затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541, пропонуємо проект Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств державного сектору економіки, розроблений відповідно до нової затвердженої форми балансу бюджетної установи.

Державне казначейство України вже розробило структуру єдиного плану рахунків, яка схвалена на засіданнях Методологічної ради з розгляду проблемних питань, пов'язаних з виконанням функцій і завдань Державного казначейства України та Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України.

Запропонована структура нового плану рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі складається з 9 класів:

- 1 клас «Нефінансові активи»;
- 2 клас «Фінансові активи»;
- 3 клас «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів»;
- 4 клас «Розрахунки»;
- 5 клас «Капітал та фінансовий результат»;
- 6 клас «Зобов'язання»;
- 7 клас «Надходження»;
- 8 клас «Витрати»;
- 9 клас «Позабалансові рахунки».

Проте досі йде робота над наповненням структури плану рахунків. Єдиний план рахунків має бути гармонізований з бюджетною класифікацією,

базуватися на методі нарахувань і забезпечувати формування національних рахунків. Крім того всі об'єкти, які є предметом бухгалтерського обліку, повинні бути охоплені можливими бухгалтерськими проведеннями через кореспонденцію рахунків окремо з обліку виконання бюджетів, кошторисів розпорядників та кошторисів державних цільових фондів. Усі операції мають відображатися методом подвійного запису.

Запропоноване нами наповнення структури плану рахунків відповідає розробленій Державним казначейством України структурі єдиного плану рахунків та включає 9 класів. Класи 1 – 6 об'єднують балансові рахунки.

Класи 7 і 8 описують витрати та надходження. 9 клас – позабалансові рахунки, які призначені для обліку активів і розрахунків, які вилучені з обороту установи й не відображаються в балансі. У побудові плану рахунків застосовано десятковий спосіб шифрування балансових рахунків із чотиризначним числом. Синтетичним рахункам присвоєно трицифрові коди, в яких перша цифра — номер класу, останні — порядковий номер рахунка в даному класі (починаючи з 00).

Більшість синтетичних рахунків поділяються на субрахунки I рівня. Код субрахунку чотиризначний і складається з коду синтетичного рахунка й порядкового (від 1 до 9) номера. Планом рахунків передбачено понад 150 субрахунків. (Додаток А)

На базі запропонованого Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств державного сектору економіки нами було також розроблено робочий план рахунків для Державного управління охорони навколишнього природного середовища в Сумській області. (Додаток Б)

Таким чином удосконалення Плану рахунків дозволить модернізувати систему бухгалтерського обліку і звітності у державному секторі, оптимізувати ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах та дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складання звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі. Зазначена процедура, безумовно, є дуже важливою,

оскільки від її результату залежить якість бухгалтерського обліку в цілому та довідкової інформації зокрема, коли йдеться про бухгалтерський облік як основну інформаційну підсистему в системі управління організацією.

3.2 Удосконалення форм фінансової звітності установи

Фінансова звітність в державному секторі має надзвичайно важливу функцію – надає інформацію, для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей. Організація бухгалтерського обліку і звітності в бюджетних установах та реалізація ефективної облікової політики у сфері державних фінансів за умов переходу економіки до ринкових відносин посідають достатньо важливе місце у процесі регулювання економічного розвитку держави.

Основною проблемою реформування бухгалтерського обліку і звітності в бюджетних установах є відсутність єдиних підходів до розробки дієвих механізмів удосконалення системи бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатність розробленості питання переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

При цьому для України як і для більшості постсоціалістичних країн розробка та запровадження в державному секторі національних стандартів на основі міжнародних є сьогодні одним з ключових напрямків модернізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Вказаний напрям є особливо важливим в умовах членства країни в СОТ, що потребує підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Міжнародні стандарти обліку для державного сектора є офіційно прийнятими вимогами до фінансової звітності. Вони розроблені шляхом

адаптації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, але з урахуванням особливостей функціонування державного сектора. Фінансова звітність суб'єктів державного сектора, яка складається відповідно до міжнародних стандартів, має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання та цільове призначення виділених йому ресурсів. Фінансова звітність державного сектору є ключовою ланкою в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні

Фінансова звітність державних установ взагалі і Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області зокрема має дуже багато звітних форм та довідок. Іноді форми звітності частково дублюють одна одну.

Провівши ретельний аналіз форм фінансової звітності Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області пропонується об'єднати звітні форми №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та форми № 7д.1, №7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами».

Складання однієї форми звітності замість двох сприятиме скороченню часу на оформлення звітності, зниженню вірогідності появи помилок при дублюванні одних і тих же даних звітності. Запропонована форма фінансової звітності №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (об'єднана)» представлена в додатку В.

Можливість об'єднання зазначених форм фінансової звітності обумовлена наявністю однакових кодів економічної класифікації видатків. В таблиці 3.1 представлено порівняльний аналіз цих двох форм звітності.

Таблиця 3.1 – Порівняльна таблиця форм фінансової звітності №7д, №7м
«Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та форми № 7д.1, №7м.1
«Звіт про заборгованість за окремими програмами»

Показники	КЕКВ	Код рядка	
		Ф. №7д, №7м	Ф. № 7д.1, №7м.1
Видатки	X	020	010
Оплата інших послуг та інші видатки	1139	180	020
Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення	1170	280	030
Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм	1171	290	040
Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	1172	300	050
Створення державних запасів і резервів	2200	560	060
Надання внутрішніх кредитів	4110	Відсутній	070
Надання кредитів органам державного управління інших рівнів	4111	Відсутній	080
Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям	4112	Відсутній	090
Надання інших внутрішніх кредитів	4113	Відсутній	100
Надання зовнішніх кредитів	4210	Відсутній	110

Аналіз таблиці 3.1 дозволяє зробити висновок про дублювання в формах звітності №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та форми № 7д.1, №7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами» наступних показників за КЕКВ: Оплата інших послуг та інші видатки – 1139; Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення – 1170; Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм – 1171; Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку – 1172; Створення державних запасів і резервів – 2200.

Доповнивши форму звітності №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» показниками за КЕКВ: Надання внутрішніх кредитів – 4110; Надання кредитів органам державного управління інших рівні – 4111; Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям – 4112; Надання інших внутрішніх кредитів – 4113; Надання зовнішніх кредитів – 4210 можна скоротити пакет звітності за рахунок форми № 7д.1, №7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами».

Для остаточного прийняття рішення щодо можливості об'єднання форм фінансової звітності №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та форми № 7д.1, №7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами» необхідно провести аналіз повноти розкриття показників за КЕКВ у цих формах (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Порівняльна таблиця повноти розкриття показників за КЕКВ форм фінансової звітності №7д, №7м та форми № 7д.1, №7м.1

Показник	Ф. №7д, №7м	Ф. № 7д.1, №7м.1
Дебіторська заборгованість	Так	Так
на початок року	Так	Так
на звітну дату	Так	Так
Усього	Так	Так
прострочена	Так	Відсутній
списана	Так	Відсутній
Кредиторська заборгованість	Так	Так
на початок року	Так	Так
на звітну дату	Так	Так
Усього	Так	Так
прострочена	Так	Відсутній
списана	Так	Відсутній
Зареєстровані фінансові зобов'язання на кінець звітного періоду	Так	Так
усього	Так	Так
з них кредиторська заборгованість	Так	Так

Таким чином форма фінансової звітності №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» має більш детальне відображення показників за рахунок простроченої та списаної дебіторської та кредиторської заборгованостей ніж це представлено у формі № 7д.1, №7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами». Тому при об'єднанні цих двох форм повноту розкриття значень показників заборгованостей не буде зменшено.

Для оптимізації пакету фінансової звітності і в зв'язку з об'єднанням форм фінансової звітності №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та форми № 7д.1, №7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами» у форму фінансової звітності №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами(об'єднана)» доцільно об'єднати довідки до фінансової звітності «Довідка про суми дебіторської та кредиторської заборгованості установи за операціями, які не відображаються у формі №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та «Довідка про суми кредиторської заборгованості які включено до форми № 7д.1, №7м.1» у «Довідка про суми дебіторської та кредиторської заборгованості установи за операціями, які не відображаються у формі №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та про заборгованість за окремими програмами». Нову форму довідки доцільно зробити з двох розділів: перший розділ – відомості про суми дебіторської та кредиторської заборгованості установи за операціями, які не відображаються у формі №7д, №7м; другий розділ – відомості про заборгованість за окремими програмами.

Табличну частину першого розділу «Довідки про суми дебіторської та кредиторської заборгованості установи за операціями, які не відображаються у формі №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та про заборгованість за окремими програмами» представлено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Таблична частина першого розділу додатку до фінансової звітності «Довідка про суми дебіторської та кредиторської заборгованості установи за операціями, які не відображаються у формі №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та про заборгованість за окремими програмами»

Показники	Код рядка	На початок року		На кінець звітного періоду	
		д-т	к-т	д-т	к-т
1	2	3	4	5	6
Допомога і компенсації громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	010	-	-	-	-
Внутрішньовідомчі розрахунки з централізованого постачання матеріальних цінностей	020	-	9545,3	-	5478,2
Розрахунки за депозитними операціями	030	-	-	-	-
Довгострокові зобов'язання	040	-	9000,0	-	7500,0
Короткострокові позики	050	-	-	-	-
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	060	-	-	-	500,0
Короткострокові векселі видані	070	-	-	-	-
Заборгованість за недостачами і крадіжками коштів та матеріальних цінностей	080	-	-	-	-
Розрахунки з депонентами	090	-	-	-	-
Відсотки, нараховані банком на залишок коштів у національній та іноземній валютах	100	-	-	-	-
Заборгованість АКБ "Україна" та інших ліквідованих банків	110	-	-	-	-
Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями	120	-	-	-	-
Розрахунки за іншими операціями	130	-	-	-	-
у тому числі:					
	131	-	-	-	-
	132	-	-	-	-
	133	-	-	-	-
Разом	140	-	18545,3	-	13478,2

Табличну частину другого розділу цієї довідки представлено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Таблична частина другого розділу додатку до фінансової звітності «Довідка про суми дебіторської та кредиторської заборгованості установи за операціями, які не відображаються у формі №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та про заборгованість за окремими програмами»

КЕКВ та/або КККБ	Кредиторська заборгованість на початок року			Узято зобов'язань протягом звітного періоду		Погашено зобов'язань	Кредиторська заборгованість на звітну дату
	сума	дата виникне ння	підстава	сума	підстава		
1	2	3	4	5	6	7	8
1137	4856,7	14.07.09	Дог. №17 від 02.05. 2009	-	-	2567,2	2289,5
1138	1245,8	31.12.09	Дог. №47 від 18.01. 2007	876,5	-	11245, 8	876,5
Всього	6102,5	х	х	876,5	х	13813, 0	3166,0

Таким чином запропоновані зміни до пакету фінансової звітності Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області, а саме – впровадження нової форми №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (об'єднана)» та довідки «Про суми дебіторської та кредиторської заборгованості установи за операціями, які не відображаються у формі №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та про заборгованість за окремими програмами» сприятиме скороченню часу на оформлення звітності, зниженню вірогідності появи

помилки при дублюванні одних і тих же даних звітності. При цьому повнота відображення фінансових показників не скорочується.

3.3 Впровадження внутрішнього аудиту в управлінні

Враховуючи те що фінансова звітність насамперед повинна бути достовірною, не містити помилок та перекручень основним чинником удосконалення методики складання фінансової звітності в частині недопущення помилок в процесі обліку та складанні фінансової звітності є створення відділу внутрішнього аудиту управління. Економічні передумови діяльності внутрішнього аудиту в бюджетних установах обумовлюються загальним становищем України сьогодні. Нестабільність законодавства, фінансові кризи, ріст податкових зборів, дефіцит бюджету – усе це ознаки молоді ринкової економіки. Для Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області яке фінансується безпосередньо з Державного бюджету, а також може одержувати кошти з інших спеціальних джерел, внутрішній аудит необхідний і актуальний, як інструмент внутрішнього контролю всіх напрямків життєдіяльності й функціонування управління.

В економічно розвинутих державах внутрішньому аудиту приділяється така ж сама пильна увага як і зовнішньому. Але якщо становлення зовнішнього аудиту в Україні вже відбулось, то вітчизняний внутрішній аудит і в професіональному, і в законодавчому, і в інституціональному аспектах сьогодні знаходиться ще в початковому стані.

Важливість створення відділу внутрішнього аудиту для Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області визначається і зростанням кількості різних видів надаваних платних послуг і робіт, які виконує управління залежно від профілю своєї діяльності та необхідністю складання консолідованої звітності за даними районних інспекцій охорони навколишнього природного середовища звітність яких

також потребує ретельної перевірки. Головним завданням внутрішнього аудиту управління повинно стати виконання функції запобіжного, оперативного, післяопераційного і стратегічного видів фінансово-господарського контролю, що особливо важливо в умовах частих змін законодавчої бази з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності державних установ.

Внутрішній аудит управління повинен здійснювати контроль за джерелами формування дохідної частини, що складається з доходів загального й спеціального фондів, з урахуванням специфіки діяльності управління. Аудит за джерелами доходів із метою вдосконалювання передбачає об'єктивне обстеження й всебічний аналіз здійснюваних витрат загального й спеціального фондів із метою їхнього скорочення, доцільного перерозподілення.

Пропонується розподіл внутрішнього аудиту за часом проведення на такі види: попереднього, поточного й наступного аудиту. Попередній аудит виражає процедури контролю, здійснюваного до здійснення господарської операції. Поточний аудит виражає процедури контролю, здійснюваного в ході здійснення різних господарських операцій. У силу цих причин поточний аудит можна класифікувати як оперативний. Наступний аудит виражає процедури контролю, здійснюваного після здійснення господарських операцій – аудит фінансової звітності.

Основними положеннями внутрішнього аудиту управління мають бути наступні домінанти:

- внутрішні аудитори здійснюють незалежне експертне оцінювання обліку діяльності управління охорони навколишнього природного середовища щодо дотримання вимог діючого законодавства;
- внутрішні аудитори здійснюють перевірку складеної фінансової звітності управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області та фінансової звітності районних інспекцій охорони навколишнього природного середовища;

- керівник відділу внутрішнього аудиту підпорядкований керівництву підприємства;
- аудит здійснюється компетентними фахівцями. Вони надають керівництву результати перевірок, аналізу, оцінювання, рекомендації, поради та інформацію про діяльність структурних підрозділів, які вони перевіряють;
- після закінчення аудиту видаються відповідні рекомендації для усунення виявлених порушень. Внутрішні аудитори результати своєї роботи відображають у звіті, який дає можливість звернути увагу керівництва на відповідну проблему.

Схема роботи та місце відділу внутрішнього аудиту управління зображено на рис. 3.1.

Внутрішній аудит та внутрішньогосподарський контроль мають відповідні відмінності. Якщо внутрішньогосподарський контроль безперервний, здійснюється всіма організаційними, економічними і технічними службами і при цьому охоплює всі підрозділи фінансово-господарської діяльності підприємства, то внутрішній аудит здійснюється періодично і тільки спеціалістами-аудиторами з конкретної теми. Разом з тим об'єктом дослідження аудиторів є не внутрішній адміністративний контроль, а лише його підфункція – внутрішній бухгалтерський контроль, яка зумовлює ефективне інформаційне забезпечення процесу управління.

Внутрішній аудит управління повинен забезпечувати:

- постійну оцінку фінансової діяльності установи;
- перевірку результатів від здійснення діяльності, чи відповідають вони тим завданням та планам, які передбачені статутом управління;
- інформування керівника установи про результати перевірки, проведеної підрозділом внутрішнього фінансового контролю.

Внутрішній аудит установи повинен стати також складовою управління, яка охоплює облік, фінансовий аналіз і контроль, порівняння і оцінку фактично досягнутого результату з поставленою метою і задачами установи. Внутрішній аудит систематично контролює діяльність всіх об'єктів

управління, виявляє причини відступу від стандартів, відхилення від цілей поставлених перед конкретним об'єктом, що сприяє оперативному усуненню виявлених порушень. Організація внутрішнього аудиту як функції управління установою має на увазі строгу регламентацію своєї діяльності, визначення прав, обов'язків і відповідальності фахівців, кваліфікаційні вимоги, взаємостосунків з підрозділами і персоналом підприємства.



Рисунок 3.1 – Схема роботи та місце відділу внутрішнього аудиту Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області

Провідне місце в структурі організації внутрішнього аудиту належить раціональній побудові його апарату та оптимальному застосуванню його організаційної форми. В організаційній структурі внутрішнього аудиту Державного управління охорони навколишнього природного середовища у

Сумській області бажано передбачити наявність аудитора, що має відповідний кваліфікаційний сертифікат, оскільки такий спеціаліст володіє спеціальними прийомами перевірки.

Загальне керівництво службою внутрішнього аудиту здійснює начальник, який безпосередньо підпорядковується керівнику підприємства. Керівник служби внутрішнього аудиту безпосередньо відповідає за організацію роботи відділу з виконання поставлених перед ним завдань: за своєчасне виконання плану роботи підрозділу, подання на розгляд керівництву підприємства достовірної інформації внутрішнього аудиту та пропозицій щодо прийняття управлінських рішень. У службі внутрішнього аудиту повинні працювати переважно працівники з вищою освітою. Бажано, щоб до цієї служби залучались працівники, які б мали ґрунтовні знання не тільки з обліку і аудиту, а й фінансів.

Приблизний склад і структура служби внутрішнього аудиту управління можуть бути наступними:

- керівник служби (сертифікований аудитор). Складає план-графік перевірок всіх підрозділів, визначає склад групи для перевірки діяльності районних інспекцій охорони навколишнього природного середовища, контролює підготовку до перевірки районних інспекцій і документальне оформлення результатів перевірок, здійснює аналіз фінансово-господарської діяльності, проводить консультації з окремих питань, контролює виконання наказів і розпоряджень керівника, складає загальний звіт про виконану службою внутрішнього аудиту роботу;

- спеціаліст по розрахунках. Проводить аналіз фінансових потоків, надає консультації з фінансових питань, бере участь у складанні загального плану і програми внутрішнього аудиту, в поточному контролі за фінансовою діяльністю підрозділів, складанням звітів про результати внутрішнього аудиту;

- спеціаліст з документальних перевірок звітності. Складає план-графік перевірок підрозділів, комплектує виїзну групу, організовує і

здійснює поточний контроль роботи з підрозділами, складає загальний план і програму внутрішнього аудиту, доводить до відома керівників служби основні результати аудиту, які можуть вплинути на зміст і висновки звіту про внутрішній аудит, бере участь у підготовці, безпосередньо здійснює і документально оформлює результати аудиторських дій, складає звіт за результатами внутрішнього аудиту, організовує і контролює роботу учасників виїзної групи внутрішніх аудиторів, проводить консультації, перевірку виконання наказів і розпоряджень керівника управління.

До складу аудиторської служби також можуть входити й інші спеціалісти (з оподаткування, правових питань, фінансового аналізу тощо). Вони можуть не входити до штату служби, а залучатись до роботи на договірних засадах поряд з експертами, які за необхідності можуть залучатись до роботи. Залучені аудитори мають повноваження надані їм договором і несуть за це відповідальність і виступають у ролі зовнішніх аудиторів.

Внутрішні аудитори можуть мати досить широкі повноваження, передбачені внутрішніми нормативними актами. Вони можуть проводити інвентаризацію майна та зобов'язань, зустрічні перевірки, вимірювання обсягів виконаних робіт тощо. На внутрішніх аудиторів та інших спеціалістів, залучених до аудиторської перевірки, покладаються і відповідні обов'язки:

- знати закони України, постанови Кабінету Міністрів України, нормативні та інструктивні документи органів державного управління, що регулюють діяльність управління;
- на науковій основі використовувати методи та форми проведення аудиту;
- належним чином перевіряти стан бухгалтерського обліку та достовірність звітності, інші питання, передбачені планом внутрішнього аудиту;

– повідомляти керівництво про всі факти виявлених під час аудиту недоліків у здійсненні господарської діяльності та вносити пропозиції щодо їх усунення тощо.

За неналежне виконання своїх обов'язків аудитор та інші спеціалісти, які залучені до внутрішнього аудиту, повинні нести майнову та іншу відповідальність, визначену законодавством або умовами договору, за яким вони працюють.

При проведенні внутрішнього аудиту фінансової звітності управління необхідно обов'язково здійснити оцінку ризику за такими видами операцій:

- перевірка правильності формування кошторисів управління;
- перевірка правильності обліку і використання необоротних активів, запасів установи;
- перевірка правильності ведення касових операцій, дотримання касової дисципліни;
- перевірка операцій на рахунках в банках та казначействі;
- перевірка достовірності та реальності дебіторської та кредиторської заборгованості, правильності відображення її в обліку;
- перевірка правильності нарахування і виплати заробітної плати та обов'язкових відрахувань до фондів соціального страхування;
- перевірка правильності відображення в обліку та використання фінансування управління;
- перевірка правильності формування та використання коштів спеціального фонду установи;
- перевірка законності, доцільності державних закупівель.

Методика оцінки рівня аудиторського ризику достатньо висвітлена як в Міжнародних стандартах аудиту, так і в дослідженнях провідних вітчизняних вчених у даній галузі. Модель визначення аудиторського ризику, виходячи із оцінки трьох його складових – властивого ризику, ризику контролю та ризику невиявлення, може бути застосована і до аудиту фінансової звітності

Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області.

Внутрішній аудит управління з метою досягнення максимальних результатів, повинен здійснюватись у певній послідовності (рис. 3.1).



Рисунок 3.2 – Загальна модель процесу внутрішнього аудиту

Здійснюючи перевірку публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності управління з метою визначення достовірності звітності, обліку, його повноти і відповідності законодавству та встановленим нормативам аудиторам потрібно використовувати відповідні співставлення. При перевірці фінансової звітності Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області та районних інспекції охорони навколишнього природного середовища відділу аудиту потрібно проводити звірку показників форм фінансової звітності та довідок до пояснювальної записки згідно запропонованих співставлень (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 – Звірка основних показників форм фінансової звітності та довідок до пояснювальної записки

Показники, що зіставляються	Порівняльні показники
Форма №1 “Баланс”	
Рядок 110, графи 3 і 4	Форма №1, рядок 112 мінус рядок 111, графи 3 і 4
Рядок 160, графи 3 і 4	Форма №1, рядок 340, графи 3 і 4
Рядок 180, графи 3 і 4	Форма №1, сума рядків від 181 до 187, графи 3 і 4
Рядок 240, графи 3 і 4	Форма №1, сума рядків від 241 до 244, графи 3 і 4
Рядок 260, графи 3 і 4	Форма №1, сума рядків від 261 до 264, графи 3 і 4
Рядок 261, графи 3 і 4	Форма №4-1д, №4-1м, рядок 010, графи 5 і 14
Рядок 262, графи 3 і 4	Форма №4-2д, №4-2м, рядок 010, графи 5 і 10
Рядок 263, графи 3 і 4	Форма №4-3д, №4-3м, рядок 010, графи 6 і 11
Рядок 264, графи 3 і 4	Форма №4-4д, рядок 010, графи 5 і 10
Рядок 290, графа 4	Форма №1, сума рядків 291 і 292, графа 4
Рядок 300, графа 4	Форма №1, сума рядків від 301 до 304, графа 4
Рядок 301, графа 4	Форма №4-1д, №4-1м, рядок 070, графа 12
Рядок 302, графа 4	Форма №4-2д, №4-2м, рядок 050, графа 9
Рядок 304, графа 4	Форма №4-4д, рядок 040, графа 9
Рядок 320, графи 3 і 4	Форма №1, сума рядків від 110 до 300, графи 3 і 4
Рядок 450, графа 4	Форма №1, сума рядків 451 і 452, графа 4
Рядок 451, графа 4	Форма №2д, рядок 010, графа 7
Рядок 452, графа 4	Форма №2м, рядок 010, графа 7
Рядок 460, графа 4	Форма №1, сума рядків 461 і 464, графа 4
Рядок 461, графа 4	Форма №4-1д, №4-1м, рядок 010, графа 8
Рядок 462, графа 4	Форма №4-2д, №4-2м, рядок 010, графа 7
Форма №2д, №2м “Звіт про надходження та використання коштів загального фонду”	
Зведена форма №2д, №2м, рядок 010, графа 7	Форма №1, рядок 450, графа 4
Форма №2д, №2м, за всіма рядками, графа 10	Форма №2д, №2м, за всіма рядками, графа 6 плюс графа 7 мінус графа 8
Форми №4 звітів про надходження і використання коштів спеціального фонду	
Форма №4-1д, №4-1м, рядок 010, графа 14	Форма №4-1д, №4-1м, рядок 010, графа 5 мінус графа 6 плюс графа 7 плюс графа 9 мінус рядок 070, графа 10
Форма №7д, №7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”	
Форма №7д, №7м, рядок 020, графа 4	Довідка про дебіторську заборгованість (додаток 18), рядок “Разом”, графа 3

Представлені дані звірки основних показників форм фінансової звітності та довідок до пояснювальної записки відповідають вимогам законодавства на період з 2009 р.

В Міжнародних стандартах аудиту зазначено, що в процесі аудиту фінансової звітності аудитор приділяє увагу лише тій політиці і процедурам в системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які мають відношення до тверджень, на основі яких сформована фінансова звітність.

Особливістю проведення аудиту в державному секторі є те, що перевірка засобів внутрішнього контролю може бути ширшою і детальнішою порівняно з аудитом фінансової звітності в приватному секторі.

Функції внутрішнього аудиту установи можуть поширюватися до рівня функцій контролювання інформаційного забезпечення, регулювання й контролю (моніторингу), завдання якого шляхом підготовки управлінської інформації орієнтувати керівництво на прийняття оптимальних управлінських рішень.

Таким чином, враховуючи те, що фінансова звітність насамперед повинна бути достовірною, не містити помилок та перекручень основним чинником удосконалення методики складання фінансової звітності в частині недопущення помилок в процесі обліку та складанні фінансової звітності є створення відділу внутрішнього аудиту управління.

Сформований структурний підрозділ внутрішнього аудита й комплекс розроблених планів організаційних заходів, методичного забезпечення його діяльності також дозволить постійно здійснювати контроль цільового й ефективного використання бюджетних коштів, давати зважену оцінку об'єктам внутрішнього аудиту.

Отже, запропоновані шляхи удосконалення методики складання фінансової звітності у Державному управлінні охорони навколишнього природного середовища у Сумській області в частині удосконалення плану рахунків, форм фінансової звітності та створення відділу внутрішнього аудиту призведуть до оптимізації ведення бухгалтерського обліку в бюджетній установі, скороченню часу на оформлення звітності, зниженню вірогідності помилок, як у звітності обласного управління так і у звітності районних інспекцій, сприятимуть удосконаленню системи стратегічного бюджетного планування, підвищенню статусу та ролі обліково-економічного персоналу, повному врахуванні вітчизняних економічних і правових умов щодо фінансової звітності бюджетних установ.

ВИСНОВКИ

Важливість фінансової звітності державних установ, насамперед, полягає у необхідності контролю за доходами та видатками бюджетних коштів. Фінансова звітність являє собою сукупність форм звітності, складених на підставі даних фінансового обліку з метою надання користувачам узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність державного підприємства, а також зміни в його фінансовому стані за звітний період в зручній та зрозумілій формі для прийняття цими користувачами відповідних рішень.

Обліковий процес на кожному підприємстві закінчується складанням звітності на підставі об'єднання поточних даних для розрахунку економічних показників, необхідних для управління. Звітність становить основу інформаційного забезпечення аналізу фінансового стану державного підприємства. Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідливою і розрахованою на однозначне тлумачення її користувачами. Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому. Фінансова звітність мусить бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності. Передумовою складання звітності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Об'єктом дослідження дипломної роботи виступає Державне управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області. Державне управління ОНПС в Сумській області є бюджетною установою і видатки на його утримання повністю проводяться з Державного бюджету України. Управління в межах своїх повноважень забезпечує реалізацію державної політики в галузі охорони навколишнього природного

середовища, раціонального використання, відтворення та охорони природних ресурсів, поводження з відходами (крім поводження з радіоактивними відходами), забезпечення екологічної та у межах своєї компетенції радіаційної безпеки на відповідній території. Повноваження Управління поширюються на територію Сумської області.

Проводячи аналіз фінансового стану Державного управління охорони навколишнього природного середовища в Сумській області можна зробити висновок, що в цілому фінансовий стан управління стабільний, хоча спостерігається незначне збільшення в активах управління в 2008 р. порівняно з 2007 р. та у зв'язку з економічною кризою в країні деяке зменшення в пасивах установи.

Дані розрахунків показують, що технічний стан основних фондів Державного управління є незадовільним для забезпечення основної діяльності, оскільки коефіцієнт зносу основних засобів з кожним роком зростає і оновлення основних фондів відбувається досить низькими темпами.

Проводячи аналіз складання фінансової звітності Державного управління ОНПС в Сумській області можна зробити висновок що організація подання звітності внутрішнім і зовнішнім користувачам передбачає визначення порядку технічної підготовки ланок звітності, термінів подання звітності адресату, способу відправки звітності, складання табеля-календаря звітності; перевірку звітності на предмет узгодженості форм, підпис і затвердження звітності. Після ретельної перевірки бухгалтерські звіти та пояснювальні записки підписуються керівником і головним бухгалтером управління. Бухгалтерські звіти завіряються печаткою установи.

Фінансова звітність управління подається органам Державного казначейства чи фінансовим органам, а також галузевому міністерству після погодження з органами Держказначейства. Особливості складання фінансової звітності Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області визначається особливостями

фінансово-господарської діяльності управління як суб'єкта господарювання і які впливають на побудову бухгалтерського обліку, а саме: функціонування на правах державної власності; установа в процесі надання нематеріальних послуг здійснює видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності, управління належить до неприбуткових організацій; установа не наділяється оборотними коштами та ін.

Облік грошових коштів в установі ведуть відповідно до Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ (затвердженої наказом Державного казначейства України від 26 грудня 2003 року № 242). Для ведення обліку грошові кошти розподіляють на групи: грошові кошти в касі; грошові кошти на рахунках в органах Державного казначейства; інші кошти. Для обліку коштів, розрахунків та інших активів застосовують рахунки класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, який об'єднує такі синтетичні рахунки: 30 «Каса»; 32 „Рахунки в казначействі»; 33 «Інші кошти».

Облік дебіторської заборгованості в управлінні ведуть на рахунку 36 «Розрахунки з різними дебіторами» з розподілом на субрахунки: 362 «Розрахунки з підзвітними особами»; 364 «Розрахунки з іншими дебіторами». На субрахунку 362 обліковують розрахунки з працівниками установи за виданий аванс на господарські видатки або видатки на відрядження. Для обліку розрахунків з різними бюджетними установами, а також підприємствами, організаціями, що є кредиторами управління передбачено рахунок 67 «Розрахунки за іншими операціями і кредиторами», який включає такі субрахунки: 675 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Процес організації звітності в управлінні складається з двох послідовних етапів: організації складання та організації подання звітності. Організація складання звітності, в свою чергу, включає: визначення пакета звітності; розподіл робіт зі складання звітних форм між виконавцями та

підготовка таблиці складання звітності; визначення складу облікових робіт, які потребують виконання, до початку складання звітності; розробка робочих інструкцій зі складання звітності; проведення інструктивних нарад зі складання звіту.

Удосконалення і подальший розвиток методики складання фінансової звітності є складовою організацій бухгалтерського обліку та звітності в управлінні. Внутрішнє управління бухгалтерським обліком і звітністю та їхню організацію здійснює керівник управління та головний бухгалтер. Державне управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області реалізовує свої права щодо регулювання питань бухгалтерського обліку у вигляді: самостійного визначення облікової політики в межах нормативної бази; вибору організаційної форми та форми облікової реєстрації; розробки моделі системи внутрішньогосподарського обліку та контролю діяльності установи чи організації; утворення схеми документообігу; вибору способу обробки та фіксації інформації на відповідних носіях; вибору програмного забезпечення бухгалтерського обліку; планування розвитку методики бухгалтерського обліку щодо конкретних умов діяльності установи.

При складанні фінансової звітності Державного управління ОНПС в Сумській області було виявлено ряд недоліків та запропоновано шляхи удосконалення методики складання фінансової звітності.

Це насамперед удосконалення плану рахунків, оскільки його структура дає змогу отримувати вичерпну інформацію, необхідну для складання балансу та звітності про виконання кошторисів бюджетних установ. Тому для оптимізації ведення бухгалтерського обліку в бюджетній установі нами розроблено проект Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств державного сектору економіки відповідно до нової затвердженої форми балансу бюджетної установи. На основі запропонованого Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств державного сектору економіки нами

було також розроблено робочий план рахунків для Державного управління охорони навколишнього природного середовища в Сумській області.

Удосконалення Плану рахунків дозволить модернізувати систему бухгалтерського обліку і звітності у державному секторі, оптимізувати ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Запропонований План рахунків бухгалтерського обліку підприємств державного сектору та робочий план рахунків Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області, на нашу думку, відповідають сучасним науковим вимогам та призведуть до більш раціональної діяльності підприємства у майбутньому.

Складаючи фінансову звітність відбувається дублювання в різних звітних формах одних і тих же показників кодів економічної класифікації видатків, що збільшує час складання звітності та сприяє появі механічних помилок. Провівши ретельний аналіз форм фінансової звітності Державного управління охорони навколишнього природного середовища у Сумській області пропонується об'єднати звітні форми №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та форми № 7д.1, №7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами» в форму №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (об'єднана)».

Для оптимізації пакету фінансової звітності і в зв'язку з об'єднанням форм фінансової звітності №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та форми № 7д.1, №7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами» у форму фінансової звітності №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами(об'єднана)» доцільно об'єднати довідки до фінансової звітності «Довідка про суми дебіторської та кредиторської заборгованості установи за операціями, які не відображаються у формі №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та «Довідка про суми кредиторської заборгованості які включено до форми № 7д.1, №7м.1» у «Довідка про суми дебіторської та кредиторської заборгованості установи за операціями, які не відображаються у формі №7д,

№7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та про заборгованість за окремими програмами».

Нестабільність законодавства, часті зміни нормативних вимог щодо фінансової звітності призводять до помилок у фінансовій звітності. При складанні консолідованої фінансової звітності працівникам бухгалтерії Державного управління ОНПС в Сумській області необхідно додатково здійснювати перевірку звітів районних інспекцій охорони навколишнього природного середовища. Все це не сприяє чіткому, безпомилковому та повному складанню фінансової звітності зазначеного управління.

Для виконання функції запобіжного, оперативного, післяопераційного і стратегічного видів фінансово-господарського контролю пропонується створити в Державному управлінні ОНПС в Сумській області відділ внутрішнього аудиту. Пропонується розподіл внутрішнього аудиту за часом проведення на такі види: попереднього, поточного й наступного аудиту. Попередній аудит виражає процедури контролю, здійснюваного до здійснення господарської операції. Поточний аудит виражає процедури контролю, здійснюваного в ході здійснення різних господарських операцій. У силу цих причин поточний аудит можна класифікувати як оперативний. Наступний аудит виражає процедури контролю, здійснюваного після здійснення господарських операцій – аудит фінансової звітності.

Сформований структурний підрозділ внутрішнього аудиту і комплекс розроблених планів організаційних заходів, методичного забезпечення його діяльності також дозволить постійно здійснювати контроль цільового й ефективного використання бюджетних коштів, давати зважену оцінку об'єктам внутрішнього аудиту.

Впровадження запропонованих шляхів удосконалення методики складання фінансової звітності дозволить значно підвищити якість звітності, сприятиме недопущенню помилок і перекручень показників звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас, П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях [Текст] : навч. посіб. / П.Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2006, – 284 с. – ISBN 966-8253-49-3.
2. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ [Текст] : проблеми та шляхи запровадження: Наук.-практ. конф. / Міністерство фінансів України ; Головне контрольно-ревізійне управління України ; Державне казначейство України ; Науково-дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України; І.Б. Стефаник, Н.І. Рубан, О.О. Байбекова [та ін.]. – К. : Піраміда, 2007. – 143 с. – ISBN 966-8570-01-4.
3. Бандура, Д.Л. Ендогенна звітність підприємства як основа прийняття управлінських рішень [Текст] : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (27-28 травня 2004 р.). / Д.Л. Бандура. – Львів : Компакт-ЛВ, 2008. – 398 с. – ISBN 966-96-414-0-3.
4. Басманова, І. Коригування фактичних видатків минулих років в обліку операцій поточного бюджетного року [Текст] / І. Басманова // Казна України. – 2009. - №1. – с. 27-29
5. Бугаєнко, В. Проблеми державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ [Текст] / В. Бугаєнко // Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 4. – С. 100-106.
6. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинець. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 832 с. – ISBN 966-8059-78-6.
7. Бухгалтерський облік і фінансова звітність – об'єкти фінансового контролю [Текст] : метод. посіб. / П.К. Германчук (кер.колективу авт.-упоряд.); Державна контрольно-ревізійна служба. – К. : Атіка; Ельга-Н, 2003. – 303 с. – ISBN 966-8074-47-5.

8. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні [Текст]: навч.-практ. посіб. для бухгалтерів і аудиторів акціонерних товариств та учасників фондового ринку / С.Ф. Голов, О.Г. Величко, Л.А. Голубєва [та ін.] – Д. : ТОВ "Баланс-Клуб", 2000. – 768с. – ISBN 966-95810-0-1.

9. Бухгалтерський облік та складання фінансової звітності в бюджетних установах України [Текст] : збірник. – К. : НВФ «Освіта», 2007. – 278 с. – ГРНТИ 06.81.85.

10. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст] / І.Ю. Марко, О.І. Ворона, Р.Т. Джога [та ін.]. – К. : Знання України, 2004. – 508 с. – ISBN 966-316-024-1.

11. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст]: навч. посіб. / Житомирський держ. технологічний ун-т. – 2-е вид., доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Сисюк. – Житомир : ПП "Рута", 2009. – 472с. – ISBN 978-966-8162-58-9.

12. Бюджетний кодекс України від 21.06.01 № 2542-III [Електронний ресурс] . – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Заголовок з екрану.

13. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування [Текст] / Р.Л. Хом'як, В.І. Лемішовський, В.С. Мохняк [та ін.]. – Вид. 2-е, доп. і переробл. – Л. : Інтеллект-Захід, 2007. – 1104с. – ISBN 966-7597-62-8.)

14. Васильєва, В.Г. Проблеми організації обліку в бюджетних установах [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dsfa.mybb3.net/viewtopic.php?t=651&start=0&postdays=0&postorder=asc&highlight>. – Заголовок з екрану.

15. Ващенко, Л.О. Моделювання фінансової звітності як частини інформаційного забезпечення аналітичного процесу [Текст] / Л.О. Ващенко // Бюджетна бухгалтерія. – 2009. – № 2. – С. 10-15.

16. Верига, Ю.А. Бухгалтерська фінансова звітність [Текст] : навч. посіб. / Ю.А. Верига, А. М. Волошин. – 2 вид., перероб. і доп. – К. : Комп'ютерпрес, 2008. – 472 с. – ISBN 966-7568-14-8.

17. Верига, Ю.А. Звітність підприємств [Текст] : навч. посібник / Ю.А. Верига, З.М. Левченко, І.Д. Ватуля. – 2-ге вид. доп. і перероб. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 776 с. – ISBN 978-966-364-651-0.
18. Галушка, Є.О. Казначейська справа [Текст] : навч. посіб. / Є.О. Галушка, О.В. Охрімовський, Й.С. Хижняк. – Чернівці : Книги - XXI, 2004. – 248 с. – ISBN 966-8653-06-8.
19. Галушка, Є.О. Бюджетний менеджмент [Текст] : навч.-метод. посіб. / Є.О. Галушка. – Чернівці: Книги – XXI, 2007. – 280 с. – ISBN 966-8653-72-6.
20. Гізатуліна, Л. Звітність як один із інструментів контролю за дотриманням бюджетного законодавства [Текст] / Л. Гізатуліна // Казна України. – 2009. - №1. – с. 25-27.
21. Голов, С.Ф., Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами [Текст] : практ. посіб. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 880с. – ISBN 966-7035-68-9.
22. Грабова, Н.М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках [Текст] : навч. посіб. / Н.М. Грабова, Ю.Г. Кривоносов. – 3. вид., доп. – К. : А.С.К., 2006. – 416 с. – ISBN 966-539-286-7.
23. Грабова, Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник . – 6-те вид. [Текст] / Н.М. Грабова – К. : А.С.К., 2007. – 428 с. – ISBN: 978-966-539-524-9.
24. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит [Текст] : інтегрований комплекс (навч. посібник для керівників і фахівців бюджет. установ та підприємств, суб'єктів господарювання всіх форм власності, автоматиз. інформ-довідкова та навч.атестаційна система на компакт-диску та інтернет-портал) / В.Т. Александров [та ін.]. – К. : АВТ, 2007. – 424 с. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM). – ISBN 966-8298-03-9.
25. Джога, Р.Т. Облік у бюджетних установах [Текст] : підруч. / Р. Т. Джога, М.В. Дунаєва, Л.М. Сінельник. – К. : КНЕУ, 2006. – 480 с. – ISBN 966-574-892-0.

26. Інформаційні системи і технології в обліку [Текст] : підруч. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. заклад. / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, В.В. Євдокимов [та ін.]. – 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2007. – 467 с. – ISBN 966-8059-92-1.

27. Канєва, Т. В. Облік доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Канєва, Т. В. – К., 2004. – 167 арк.

28. Канєва, Т.В. Особливості формування спеціального фонду кошторису бюджетних установ [Текст] / Т.В. Канєва, В.О. Вовк. // Вісник бюджетної організації. – 2009. – № 3. – С. 14-16.

29. Конспект лекцій (УДПСУ) «Облік у бюджетних організаціях» [Електронний ресурс].–Режим доступу: // <http://in1.com.ua/book/16089/13396/>. – Заголовок з екрану.

30. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції: Міжнародна науково-практична конференція, Київ, 20-22 квітня 2008 р. [Текст] : тези доп. / Київський національний торговельно-економічний ун-т ; Рахункова палата України ; Головне контрольно-ревізійне управління України ; Державне казначейство України / А.Д. Бутко (відп. ред.). – К. : КНТЕУ, 2008. – 277с. – ISBN 966-629-154-1.

31. Корягін, М.В. Аудит фінансової звітності: якість та методичні аспекти її перевірки [Текст] / М.В. Корягін // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 8. – С. 14-15.

32. Левицька, С.О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ [Текст] / С.О. Левицька. – Рівне : УДУВГП, 2004. – 233 с. – ISBN 966-7447-91-X.

33. Лемішовський, В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування [Текст] : навч. посіб. / В.І. Лемішовський. – Львів : Інтелект-Захід, 2008. – 1120 с. – ISBN 978-966-7597-72-6.

34. Лень, В.С., Гливенко, В.В. Звітність підприємства [Текст] : підручник. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 612 с. – ISBN 966-364-133-9.

35. Лишиленко, О.В. Фінансовий облік [Текст]: підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. / О.В. Лишиленко. – К. : ЦНЛ, 2008. – 556 с. – ISBN 978-966-364-442-4.

36. Лучко, М. Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку : автореф. дис. д-ра екон. наук : 08.00.09 / Лучко М.Р. – К., 2008. – 29 с.

37. Лучко, М. Р.. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови [Текст] : монографія / М.Р. Лучко. – К. : КНЕУ ім. В.Гетьмана, 2007. – 263с. – ISBN 978-966-483-044-4.

38. Маляревський, Ю.Д. Бюджетний облік і звітність [Текст] : навч. посіб. / Ю.Д. Маляревський. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2003. – 208с. – ISBN 966-8327-65-9.

39. Марочкіна, А.М. Бухгалтерський облік за Національними стандартами [Текст] / А.М. Марочкіна. – Харків : Торсінг, 2002. – 184 с. – ISBN: 966-670-058-1.

40. Матвеева, В.О. Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение [Текст] : справочное издание / В. Матвеева, С. Замазий. – 4-е изд., перераб. и доп. – Х. : Фактор, 2004. – 473 с. – ISBN 966-312-115-7.

41. Мельникова, О.В. Проблеми трансформації фінансової звітності, складеної за вимогами національних стандартів, у звітність за міжнародними стандартами [Текст] / О.В. Мельникова // Економіка і держава. –2006. – №9. – С. 34-35.

42. Методичні рекомендації до виконання практичних завдань з теми «Облік розрахунків з працівниками» курсу «Бюджетний облік і звітність» [Текст] : для студ. спец. 6.050100 «Облік і аудит» усіх форм навч. – Х. : ХНЕУ, 2005. – 56 с. – РУБ У052.9(4УКР).

43. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ): в 2 ч.; пер. з англ.. [Текст] / ред. Ф.Ф.Голов. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1223 с. – ISBN 966-651-255-6.

44. Назарова, І.Я. Актуальні питання розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності [Текст] / І.Я. Назарова // Дебет-кредит. – 2009. – № 12. – С. 17-18.

45. Облік у бюджетних установах [Текст] / І.Д. Ватуля, М.І. Ватуля, З.М. Левченко, Ю.О. Романченко [та інші]. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 368 с. – ISBN 978-966-364-895-8.

46. Охрімівський, О.В. Казначейська справа [Текст] : підручник / О.В. Охрімівський, Й.С. Хижняк, Д.П. Ротар. – Чернівці : Книги – ХХІ, 2008. – 464 с. – ISBN 978-966-2147-25-4.

47. Панкевич, Л.В. Бюджетний менеджмент [Текст] : навч. посіб. / Л.В. Панкевич [та інші]. – К. : Знання, 2006. – 293 с. – ISBN 966-346-202-7.

48. Пантелєєв, В. П. Фінансова звітність [Текст] : навч. посіб. для студ. вищих навч. закл., які навч. за освітньо-професійною програмою бакалавр зі спец. «Облік і аудит» / Державний комітет статистики України; Державна академія статистики, обліку та аудиту; В.П. Пантелєєв, В.О. Шевчук (ред.). – К., 2004. – 228 с. ISBN 966-7773-80-9.

49. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі [Текст] : навч. посіб. для керівників і фахівців бюджетних установ та підприємств, суб'єктів господарювання всіх форм власності, автоматизована інформ.-довід. та навч.-атест. системи на компакт-диску та інтернет-портал / В. Т. Александров, О. І. Ворона [та ін.]. – К. : АВТ, 2006. – 528с. – ISBN 966-8298-03-9.

50. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Заголовок з екрану.

51. Про затвердження Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ: Наказ

Головного Управління Державного казначейства України від 30.10.98 № 90 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Заголовок з екрану.

52. Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ: Наказ Державного казначейства України від 8.12.2000 року № 125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Заголовок з екрану.

53. Про затвердження Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ: Наказ Державного казначейства України від 10.07.2000 №61 (в редакції наказу від 14.02.2005 №28) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – Заголовок з екрану.

54. Про затвердження переліку платних послуг екологічного характеру, які можуть надаватись територіальними органами Міністерства екології та природних ресурсів: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.10.2001 року № 1430 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Заголовок з екрану.

55. Про затвердження Плана-графіка розробки положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі України [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2007 №504 (зі змінами від 03.12.2008 відповідно до Наказу Міністерства фінансів України №1454). – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>. – Заголовок з екрану.

56. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Державного казначейства України від 10.12.99 року № 114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Заголовок з екрану.

57. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» з додатками до

нього: Баланс; Звіт про фінансові результати; Звіт про рух грошових коштів; Звіт про власний капітал; Примітки до фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – Заголовок з екрану.

58. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Заголовок з екрану.

59. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Заголовок з екрану.

60. Про затвердження Порядку складання місячної та квартальної фінансової звітності у 2009 році установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів: Наказ Державного казначейства від 25.03.2009 № 123 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Заголовок з екрану.

61. Про затвердження Порядку складання місячної та квартальної фінансової звітності у 2008 році установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів: Наказ Державного казначейства України від 28.03.2008 № 107 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Заголовок з екрану.

62. Про терміни надання квартальних фінансових звітів про виконання зведених кошторисів головними розпорядниками бюджетних коштів: Наказ Державного казначейства України від 25.03.2009 № 122 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Заголовок з екрану.

63. Сафонова, Л.Д. Бюджетний менеджмент [Текст] : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Л.Д. Сафонова ; М-во освіти і наук. Укр.; КНЕУ. – К. : КНЕУ, 2005. – 186 с. – ISBN 966-574-206-X.

64. Сахарцева, И.И. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях и организациях [Текст] : учебное пособие / И. И. Сахарцева, Т.П. Романенко. – К. : Кондор, 2003. – 328 с. – ISBN 966-8251-19-9.

65. Свірко, С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст] / С.В. Свірко. — К. : КНЕУ, 2006. — 244с. — ISBN 966-574-886-6.

66. Свірко, С.В. Облік виконання бюджету [Текст] : навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни (для студентів магістерської програми «Облік і аудит») / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2004. – 290 с. – ISBN 966-574-649-9.

67. Свірко, С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах [Текст] : навч. посіб. / С. В. Свірко. – Вид. 2-ге, без змін. – К. : КНЕУ, 2006. – 380 с. – ISBN 966-574-534-4.

68. Ситяшенко, О.В. Державний фінансовий контроль за діяльністю бюджетних установ [Текст] : збірник / О. В. Ситяшенко. – К. : Освіта, 2007. – 717 с. – ISBN 966-7944-80-8.

69. Сінгаєвська, М.П. Особливості ведення бухгалтерського обліку у бюджетних установах [Текст] / М.П. Сінгаєвська, О.М. Петрик // Бюджетна бухгалтерія. – 2009. – № 14. – С. 11.

70. Соловьева, О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. [Текст] / О.В.Соловьева. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – ISBN 5-88103-087-7.

71. Сопко, С.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. [Текст] / С.В.Сопко, В.П.Завгородній – К. : КНЕУ, 2004. – ISBN 966-574-730-4.

72. Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10. 2007 р. № 911-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=86024. – Заголовок з екрану.

73. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України. [Електронний ресурс] Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=83759. – Заголовок з екрану.

74. Ткаченко, І.Т. Звітність бюджетних організацій [Текст] : навч. посіб. / І.Т. Ткаченко. – К. : КНЕУ, 2006. – 216с. – ISBN 966-574-143-8.

75. Ткаченко, І.Т. Звітність бюджетних установ [Текст] : навч. посіб. / І.Т. Ткаченко. – 2-ге вид., допов. і перероб. – К. : КНЕУ, 2005. – 548 с. – ISBN 96-574-711-8.

76. Тлумачний словник економіста / С.М. Гончаров, Н.Б. Кушнір [Текст] / Центр учбової літератури, 2009. – 264 с. – ISBN 978-966-364-783-8.

77. Токарев, И. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях [Текст] / И. Токарев // Баланс-Бюджет. – 2009. – № 2. – С. 17-18.

78. Тютюнник, П.С. Фінансова звітність [Текст] : навч. посіб. / П.С. Тютюнник, Ю. Д. Маляревський. – Х. : ХДЕУ, 2006. – 256 с. – ISBN 966-676-024-X.

79. Федосов, В. Бюджетний менеджмент [Текст] : підручник / В. Федосов. – К. : КНЕУ, 2004. – 864 с. – ISBN 966-574-637-5.

80. Фінансова звітність [Текст] : консультації, роз'яснення спеціалістів міністерств та відомств / Є. Авер'янова, В. Верхогляд, Н. Діброва [та ін.]. – Д. : Баланс-Клуб, 2005. – 221 с. – ISBN 966-8216-86-5.

81. Фінансова звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [Текст] : практ. посіб. / Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України – К. : Лібра, 2009. – 336с. – ISBN 966-7035-17-4.

82. Цал-Цалко, Ю. С. Фінансова звітність та її аналіз [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закладів екон. спец. / Ю.С. Цал-Цалко. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир : ЖОТ, 2007. – 300с. – ISBN 966-683-002-7.

83. Чабанова, Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] / Н.В. Чабанова, Ю.А. Василенко. – К. : Академія, 2002. – 671 с. – ISBN: 966-580-132-5

84. Чабанова, Н.В. Фінансова звітність підприємств [Текст] : навч. посіб. / Н.В. Чабанова, Т.Я. Чупир, Ю.А. Василенко. – Х. : «Фактор», 2006. – 444 с. – ISBN 966-312-499-7.

85. Шарманська, В.М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посіб. / В.М. Шарманська. – К. : Знання-Прес, 2005. – 268 с. – ISBN 966-7767-75-2.

86. Шелудько, В.М. Фінансовий менеджмент [Текст] : підручник / В.М. Шелудько. – К. : Знання, 2006. – 439 с. – (Вища освіта ХХІ століття). – ISBN 966-346-084-9.

87. Шишко, А.О. Фінансова звітність виконання бюджетів [Текст] / А.О. Шишко // Вісник бюджетної організації. – 2009. – № 5. – С. 8 – 9.

88. Щодо порядку заповнення форм фінансової звітності: Лист Міністерства фінансів України та Державного казначейства України № 15-04/1500-9163 від 05.06.2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pravo.levonevsky.org/bazaua09/pismo/sbor00/text00043.htm>. – Заголовок з екрану.

89. Юденко, В. А. Фінансова звітність, аналіз та прогнозування її основних показників : Дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Юденко В.А. – К., 2004. – 190 арк.

90. Юрій, С.І. Казначейська система [Текст] : Підручник / С.І. Юрій, В.І. Стоян, М.Й. Мац. – Тернопіль : Карт-бланш, 2008. – 590 с. – ISBN 966-7952-13-4.

91. Яришко, О.В., Ткаченко, Є.Ю. Фінансовий аналіз діяльності бюджетної організації [Текст] / О.В. Яришко, Є.Ю. Ткаченко // Вісник Запорізького національного університету. – №1(3). – 2008. – с. 174 – 180.